

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

## Non Profit Law Yearbook 2014/2015

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und  
das Recht der Non-Profit-Organisationen



BUCERIUS LAW SCHOOL

---

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

# Non Profit Law Yearbook 2014/2015

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das  
Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Birgit Weitemeyer • Rainer Hüttemann  
Peter Rawert • Karsten Schmidt

Schriftleitung

Dr. Emily Plate-Godeffroy  
Julia Theele

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr.

Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

1. Auflage 2015

Herstellung und Auslieferung:

tredition GmbH, Hamburg

ISBN: 978-3-86381-073-3 Printed in Germany

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch

**Deutsche Bank** 

DIE BUCERIUS  
LAW SCHOOL IST EINE  
GRÜNDUNG DER

 **ZEIT-Stiftung**  
Ebelin und Gerd  
Bucerius

## Vorwort

Das diesjährige Non Profit Law Yearbook 2014/2015 wird eröffnet von *Thomas Adam*, der das „Stiften im 19. und 20. Jahrhundert in der deutschen und amerikanischen Gesellschaft“ gegenüberstellt und mit diesem Thema im Rahmen der Hamburger Rede zu den Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts 2014 für ein vertieftes Verständnis von der Zivilgesellschaft hierzulande und in den USA gesorgt hat.

*Berit Sandberg* stellt unter dem Titel „Ehrenamt zum Nulltarif – Stiftungen zwischen Dilettantismus und Monetarisierung“ die neuesten Forschungsergebnisse ihrer umfassenden Studie zu Ehrenamtlichkeit und Gehaltsstrukturen bei Stiftungen vor.

Im zivilrechtlichen Teil untersucht *Ulrich Segna* die Frage „Wann ist ein Verein ein nichtwirtschaftlicher Verein?“ und wirft damit einen Blick auf die Vereinsklassenabgrenzung aus Anlass der „Kita“-Rechtsprechung des Kammergerichts und der Diskussion über den ADAC.

*Anatol Dutta* präsentiert die Ergebnisse seiner mit dem W. Rainer Walz-Preis für eine herausragende Arbeit auf dem Gebiet des Non-Profit-Rechts ausgezeichneten Habilitationsschrift „Warum Erbrecht?“ und gewährt einen Einblick in die Funktionen des Erbrechts in Gesellschaft, Wirtschaft und Familie über die Jahrhunderte und die nationalen Rechtsordnungen hinweg und weist insbesondere den Stiftungen eine bedeutsame Rolle zu.

*Reiner-Peter Doll* untersucht „Die Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland vor dem Hintergrund einer verbesserten Transparenz“ unter Auswertung des Bilanzrechts und des Stiftungsrechts und geht auf Forderungen nach einer Weiterentwicklung der Transparenzanforderungen von Stiftungen ein.

Sodann befassen sich *Harald Schotenroehr* und *Christoph Bergedick* mit dem komplexen Thema von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen unter Berücksichtigung des Zivilrechts und des Steuerrechts.

Im internationalen Teil des Bandes geben uns *Susanne Kalss* und *Johannes Zollner* in bewährter Weise einen Jahresüberblick 2014 zum Vereins- und Stiftungsrecht in Österreich und stellen eine Auswahl aktueller weiterführender Literatur zum Österreichischen Non-Profit-Recht vor.

Von spannenden Entwicklungen in der Tschechischen Republik berichten erneut *Kateřin Ronovska* und *Petr Lavicky*. Unter dem Titel „New Czech Foundation law: A return to European roots“ informieren sie über die für Stiftungen bedeutsamen Änderungen zum 1.1.2014 mit Inkrafttreten des neuen Bürgerlichen Gesetzbuchs und anderer Gesetze.

Schließlich präsentieren *Nils Krause* und *Florian Haase* in ihrem Report „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2014 in Deutschland“, zuverlässig wie gewohnt, eine breite Auswahl der wichtigsten Entwicklungen.

Für die wertvolle Mitarbeit an dem diesjährigen Non Profit Law Yearbook haben die Herausgeber den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg zu danken, so für die umsichtige Schriftleitung Frau Dr. *Emily Plate-Godeffroy* und Frau *Julia Theele*, für die sorgfältige Erstellung der Bibliographie des Jahres 2014 zum NonProfit-Recht Herrn *Florian Kamp* sowie für die zügige Übersetzung mehrerer Summaries und des Vorworts Frau *Rosalind Kessler*.

Hamburg, im Juni 2015

*Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt*

## Foreword

This year's Non Profit Law Yearbook 2014/2015 is opened by *Thomas Adam* with a comparison of "Donations in German and American society in the 19th and 20th centuries", a topic he also spoke on in the context of the Hamburg Lecture at the Hamburg Symposium on Foundation and Non-Profit Law in 2014, engendering an enhanced understanding of civil society both here and in the USA.

*Berit Sandberg* puts forward the most recent research results of her comprehensive study on volunteering and salary structures in foundations under the title "Volunteering for free – foundations between dilettantism and monetarization".

In the civil law section, *Ulrich Segna* investigates the question of "When is an association a non-commercial association?" and in so doing examines the delimitation of classes of association as a result of the ruling on child day care passed by the *Kammergericht* appellate court and the discussion on the German automobile association, ADAC.

*Anatol Dutta* presents the results of his outstanding habilitation thesis in the field of non-profit law entitled "Why Inheritance Law?", for which he was awarded the W. Rainer Walz-Preis, affording an insight into the functions of inheritance law in society, the economy and in the family over the course of the past centuries and in various national legal systems and he attributes a significant role to foundations in particular.

*Reiner-Peter Doll* examines "Accounting in charitable foundations in Germany against the background of improved transparency" by evaluating accounting law and foundation law and investigates demands for further developing the transparency requirements of foundations.

*Harald Schotenroehr* and *Christoph Bergedick* then look into the complex topic of cooperation between non-profit making foundations having regard to civil law and tax law.



In the international law section of the volume, *Susanne Kalss* and *Johannes Zollner* provide us with an annual review of association and foundation law in Austria in 2014 in their customary considered manner and present a selection of current literature for further study on the topic of Austrian non-profit law.

Exciting developments in the Czech Republic are again reported by *Kateřiná Ronovska* and *Petr Lavický*. Under the title “New Czech Foundation law: A return to European roots” they advise us of the significant changes for foundations brought about as per 1.1.2014 upon the entry into force of the new Civil Code and other legislation.

Finally, in their report on “Legislation, case law and administrative instructions on the third sector in Germany in 2014” *Nils Krause* and *Florian Haase* present – with their usual reliability – a broad selection of the most important developments.

The editors again wish to thank the co-workers at the Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organizations of the Bucerius Law School in Hamburg for their valuable support on this year’s Non Profit Law Yearbook, for example Dr. *Emily Plate-Godeffroy* and Mrs. *Julia Theele*, for their prudent editorial direction, Mr. *Florian Kamp* for carefully preparing the bibliography 2014 on non-profit law and Mrs. *Rosalind Kessler* for promptly translating several summaries and this Foreword.

Hamburg, June 2015

*Birgit Weitemeyer, Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt*

# Inhalt

Vorwort

Foreword

Inhalt

## **Grundfragen/Management**

Stiften im 19. und 20. Jahrhundert in der deutschen und amerikanischen Gesellschaft

THOMAS ADAM

Ehrenamt zum Nulltarif – Stiftungen zwischen Dilettantismus und Monetarisierung

BERIT SANDBERG

## **Zivilrecht**

Wann ist ein Verein ein nichtwirtschaftlicher Verein? – Ein Blick auf die Vereinsklassenabgrenzung aus Anlass der „Kita“-Rechtsprechung des Kammergerichts und der Diskussion über den ADAC –

ULRICH SEGNA

„Warum Erbrecht?“ – in a nutshell Eine Selbstbuchvorstellung anlässlich der Verleihung des W. Rainer Walz-Preises 2013

ANATOL DUTTA

## **Steuerrecht**

Die Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland vor dem Hintergrund einer verbesserten Transparenz

REINER-PETER DOLL

Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen

HARALD SCHOTENROEHR / CHRISTOPH BERGEDICK

### **Internationales**

New Czech Foundation law: A return to European roots?

KATEŘINA RONOVSÁ / PETR LAVICKÝ

### **Länderberichte**

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor  
im Jahr 2014 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

Vereins- und Stiftungsrecht 2014 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

### **Dokumentation**

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2014

FLORIAN KAMP

Autorenverzeichnis

# Stiften im 19. und 20. Jahrhundert in der deutschen und amerikanischen Gesellschaft

THOMAS ADAM

- I. Einleitung
- II. Die Tradition des Stiftens in den USA und Deutschland
- III. Die vielfältigen Formen des philanthropischen Engagements im 19. Jahrhundert  
.14
- IV. Die rechtliche Begründung des Stiftungswesens und die Definition der Stiftung
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary

## I. Einleitung

Wenn es um Zivilgesellschaft und Stiften geht, dann werden die amerikanische und die deutsche Gesellschaft gerne sowohl von Politikern als auch von Wissenschaftlern als polare Gegensätze dargestellt.<sup>1</sup> Der amerikanischen Gesellschaft mit ihrem starken bürgerschaftlichen Engagement, das zur Gründung unzähliger Bürgervereinigungen und Non-Profit-Organisationen geführt habe, wird oftmals die deutsche Gesellschaft gegenübergestellt, in der sich die Bürger eher auf den Staat verlassen, als dass sie die Dinge selbst in die Hand nehmen. Eine historisch vergleichende Untersuchung des zivilgesellschaftlichen Engagements und der Entwicklung des Stiftungswesens in beiden Ländern lässt jedoch deutlich werden, dass diese Gegenüberstellung so einfach nicht stimmt. Auch wenn zu Beginn des 21. Jahrhunderts Milliarden-Stiftungen wie etwa die Bill und Melinda Gates Stiftung regelmäßig Schlagzeilen machen, darf darüber nicht vergessen werden, dass die amerikanische Gesellschaft und vor allem das politische Establishment des 19. und 20. Jahrhunderts grundsätzlich stiftungsfeindlich eingestellt war. Noch in den 1960er Jahren beschäftigten sich parlamentarische Untersuchungsausschüsse mit der Rolle der Stiftungen in der

amerikanischen Gesellschaft und kamen zu dem Schluss, dass Stiftungen gefährlich für die Demokratie und die Volkswirtschaft wären.<sup>2</sup>

Und auch wenn mit der Rockefeller Stiftung schon kurz nach der Wende zum 20. Jahrhundert eine bedeutende und einflussreiche Stiftung in den USA entstand, sollte darüber auch nicht vergessen werden, dass zu diesem Zeitpunkt das deutsche Stiftungswesen wesentlich umfangreicher war als sein amerikanisches Pendant.<sup>3</sup> Die Stiftungen in den deutschen Gemeinden hatten am Vorabend des Ersten Weltkrieges gewaltige Stiftungskapitalien akkumuliert, die zur Erfüllung wesentlicher sozialer und kultureller Aufgaben in der deutschen Gesellschaft eingesetzt wurden. Gymnasien, Universitäten, Museen und Sozialeinrichtungen, wenn auch oftmals staatlich oder kommunal betrieben, konnten ohne private Zuwendungen ihre Aufgabe nicht erfüllen und waren von Stiftungen und Spenden abhängig.<sup>4</sup> Im Gegensatz zur amerikanischen Gesellschaft bildete sich aber im deutschen Fall keine stiftungsfeindliche politische Kultur heraus, sondern eine politische Kultur, in der Stiftungen durch die Regierungen der deutschen Bundesstaaten akzeptiert wurden. Die staatliche Regulierung im deutschen Fall beschränkte sich lediglich auf die Anlage der Stiftungskapitalien, für die die mündelsichere Investition in staatlichen Wertpapieren vorgeschrieben wurde. Diese Regelung hatte in den 1920er Jahren allerdings fatale Auswirkungen und führte im Zuge der Abwertung der Kriegsanleihen, mit denen der Erste Weltkrieg finanziert worden war, zur Zerstörung des Stiftungssektors.<sup>5</sup>

Philanthropisches Engagement in deutschen und amerikanischen Städten konnte verschiedene Formen annehmen und führte nicht immer zur Errichtung einer Stiftung, sondern konnte auch die finanzielle Unterstützung eines Vereins oder einer wohltätigen Aktiengesellschaft einschließen. Diese Stiftungen, Vereine und Aktiengesellschaften waren sowohl in den USA als auch in Deutschland fast immer lokal verankert und beschränkten ihre Aktivitäten auf eine bestimmte Kommune. Es erscheint auch angemessen, zumindest für die Zeit vor dem Zweiten Weltkrieg sowohl in den USA als auch in Deutschland von regionalen – bundesstaatlichen – Stiftungssektoren zu sprechen, da es enorme Unterschiede zwischen den Rechtssystemen der einzelnen Bundesstaaten gab, die erst allmählich durch föderale Gesetze und föderale Besteuerungssysteme überwunden wurden. Der Erste Weltkrieg und die

finanzielle Ausbeutung der Stiftungen durch den deutschen Staat verhinderten dann in den 1920er Jahren das Wachstum des Stiftungswesens. Dennoch entstanden im Laufe des 20. Jahrhunderts in den USA und – allerdings in sehr viel bescheidenerem Umfang – auch in Deutschland nach 1900 national agierende Stiftungen.

## **II. Die Tradition des Stiftens in den USA und Deutschland**

Sowohl in Deutschland als auch in den USA begann die Entwicklung des Stiftungswesens vor der Staatsgründung. Doch während Stiften in den nordamerikanischen Kolonien Großbritanniens eher eine Seltenheit war, da die kolonialen Provinzialregierungen stifterische Aktivitäten zu unterbinden suchten,<sup>6</sup> hatte sich im deutschsprachigen Zentraleuropa eine über Jahrhunderte ausgebildete und vom Staat nicht begrenzte Stiftungskultur entwickelt<sup>7</sup>. Aufgrund der restriktiven englischen Kolonialgesetzgebung ging nur eine kleine Zahl von Stiftungen und Vermächtnisse an Kirchen, Bildungseinrichtungen wie zum Beispiel das College of William and Mary und das King's College sowie an Krankenhäuser wie das Pennsylvania Hospital. Mit der Gründung der USA als föderalen Bundesstaat entwickelte dann jeder Bundesstaat einen eigenständigen Korpus von Gesetzen, der sehr unterschiedliche Handlungsmöglichkeiten für Stifter und Stiftungen eröffnete. Doch es war wohl weniger die konstitutionelle Trennung von Staat und Kirche als vielmehr die Beendigung der Zuweisung von Steuergeldern an kirchliche und von der Kirche getragene Einrichtungen, die im amerikanischen Falle das allmähliche Wachstum von Stiftungen zuerst im Sozial- und Bildungsbereich förderte.<sup>8</sup> Stifterische Initiativen erfolgten zumeist im Rahmen von Vereinen und führten auch bereits zur Gründung von nationalen Organisationen wie zum Beispiel der im Jahre 1816 gegründeten American Bible Society, deren Kapital sich aus Spenden, Investitionen und Verkaufseinnahmen zusammensetzte.<sup>9</sup>

Die Gründung einzelner Stiftungen wie etwa die Errichtung von zwei Stiftungen in Boston und Philadelphia durch Benjamin Franklin mit

jeweils £ 1000 im Jahre 1791, aus denen Kredite für junge Handwerker vergeben werden sollten, war die Ausnahme.<sup>10</sup> Selbst die Gründung des Smithsonian Institutes als eine Stiftung im Jahre 1846 war eher eine Verlegenheitslösung als eine bewusste Stiftungsgründung. Der britische Mineraloge James Smithson hatte sein Vermögen über \$ 500.000 der amerikanischen Regierung zur Errichtung einer staatlichen Institution hinterlassen. Vermutlich aus Angst vor steigenden staatlichen finanziellen Verpflichtungen für die Unterhaltung dieser Einrichtung entschloss sich die amerikanische Regierung jedoch, das Geld zur Errichtung einer Stiftung einzusetzen. Stephen Girards Spende über \$ 6 Millionen an verschiedene Einrichtungen in Philadelphia und New Orleans und dem Girard College (\$ 2 Millionen) war wohl die größte und außergewöhnlichste Stiftung in den USA des 19. Jahrhunderts. Der französisch-amerikanische Geschäftsmann, der im Handel und im Bankenwesen aktiv war und seit 1776 in Philadelphia lebte, war einer der reichsten Männer seiner Zeit in den USA. Alle anderen Stiftungen kamen an diese Summen nicht heran und verfügten in der Regel über Beträge weit darunter. Zu diesen herausragenden Stiftungen gehörten: John Lowells Stiftung über 250.000 Dollar für das Lowell Institute in Massachusetts und Benjamin Busseys Stiftung von 300.000 Dollar für das Harvard College. Insgesamt gab es nicht mehr als zehn derart großer Stiftungen im Laufe des 19. Jahrhunderts.<sup>11</sup>

Nicht nur das Alter der Stiftungen, die sich in einzelnen Fällen bis in das 14. Jahrhundert zurückverfolgen ließen, sondern auch das Fehlen einer stiftungsfeindlichen Politik seitens der deutschen Staaten stellte einen deutlichen Unterschied zwischen der deutschen und der amerikanischen Stiftungskultur am Anfang des 19. Jahrhundert dar. Stiftungen im deutschsprachigen Raum wurden seit dem Mittelalter gegründet und viele Stiftungen überlebten 400 oder 500 Jahre und funktionierten noch im 19. Jahrhundert. Und auch wenn die deutschen Staaten das in ihren Grenzen sich entwickelnde Stiftungswesen mit Nichtbeachtung strafen, so gibt es doch vereinzelt Erfassungen der Stiftungen und des stifterischen Engagements wie zum Beispiel R. F. Rauers Preußisches Landbuch und das ein selbstbewusstes Stadtbürgertum auszeichnende Stiftungsbuch der Stadt Leipzig.<sup>12</sup> Eine statistische Auswertung beider Publikationen gibt uns zumindest eine Momentaufnahme der Dimensionen des

Stiftungswesens innerhalb dieser beiden politisch-geographischen Räume. Ähnliche Publikationen oder Erfassungen der Stiftungsaktivitäten für U.S. Bundesstaaten oder Städte existieren leider nicht.

<b>Zeitperiode</b>	<b>Stiftungen</b>	<b>Vereine</b>
Vor 1538	56	-
1539-1648	110	-
1649-1814	415	67
1815-1848	643	163
1849-1865	825	144
<b>Gesamt</b>	<b>2049</b>	<b>374</b>

*Tabelle 1: Übersicht über den Zeitpunkt der Gründung der Stiftungen und Vereine in Preußen (Stand 1865)<sup>13</sup>*

Wie aus der [Tabelle 1](#) hervorgeht waren immerhin 8 Prozent der im Jahre 1865 in Preußen tätigen Stiftungen bereits vor dem Ende des Dreißigjährigen Krieges gegründet worden. Und auch in Städten mit einem ausgeprägten Stiftungssektor wie etwa Leipzig erwiesen sich Stiftungen als durchaus langlebig. 3,5 Prozent des von der Stadt Leipzig im Jahre 1902 verwalteten Stiftungskapitals war das Ergebnis stifterischen Handelns aus der Zeit vor 1700.

<b>Zeitperiode</b>	<b>Stiftungskapital in Mark</b>
Vor 1500	130.000



1501-1538	320.000
1539-1600	130.000
1601-1700	410.000
1701-1800	1.580.000
1801-1850	2.350.000
1851-1875	6.860.000
1876-1902	16.600.000
<b>Gesamt</b>	<b>28.380.000</b>

*Tabelle 2: Das von der Stadt Leipzig im Jahre 1902 verwaltete Stiftungskapital nach dem Zeitpunkt der Stiftungsgründung<sup>14</sup>*

Auch wenn die Tradition des Stiftens im deutschsprachigen Zentraleuropa bis in das Mittelalter zurückreichte und selbst im 19. Jahrhundert noch Stiftungen aus der Zeit des Mittelalters aktiv waren, so machen die [Tabellen 1](#) und [2](#) auch nachdrücklich deutlich, dass die Mehrzahl der im 19. Jahrhundert operierenden Stiftungen und Vereine erst im Laufe des 19. Jahrhunderts begründet wurde. Von den 2049 preußischen Stiftungen waren immerhin 72 Prozent in der kurzen Zeitspanne von nur 50 Jahren zwischen dem Ende der Napoleonischen Kriege und der Erfassung der Stiftungen im Jahre 1865 ins Leben gerufen worden. Und diese im Laufe des 19. Jahrhunderts gegründeten Stiftungen waren, wie dies im Falle Leipzigs sehr deutlich wird, auch wesentlich reicher als die Stiftungen der vormodernen Zeit. Im Zeitraum von nur 25 Jahren (von 1876 bis 1902) erhielt die Stadt Leipzig mit 16,6 Millionen Mark mehr Stiftungsgelder als in den vier Jahrhunderten davor zusammengekommen (11,78 Millionen Mark). Die zwischen 1876 und 1902 der Stadt Leipzig anvertrauten Stiftungsgelder repräsentierten 59 Prozent des gesamten von der Stadt

verwalteten Stiftungskapitals. Noch erstaunlicher ist, dass etwa die Hälfte dieser 16,6 Millionen Mark von nur vier Stiftern kam (Karl Philip Tauchnitz stiftete insgesamt 4,6 Millionen Mark für wohltätige Zwecke, Herrmann Julius Meyer gab 4,1 Millionen Mark zur Errichtung seiner Stiftung für die Erbauung billiger Wohnungen, Franz Dominic Grassi stellte 2,3 Millionen Mark für „Verschönerungen der Stadt“ bereit und Karl Ferdinand Rohde vermachte der Stadt Leipzig 1,3 Millionen Mark zur Vergabe von „Pensionen und Zwecken der Wohlthätigkeit und Nützlichkeit“.<sup>15</sup>

Eine spezifisch deutsche Form des Stiftens war die Einrichtung einer Stiftung mit einem geringen Stiftungskapital wie dies bei der Petermannschen Stiftung zu Wangerin in Pommern der Fall war. Der Kämmerer Petermann, über den keine weiteren biographischen Informationen ermittelt werden konnten, stiftete für wohltätige Zwecke im Jahre 1824 den Betrag von 25 Thalern. Da dieser Betrag zu gering war, um die Stiftungsmission zu erfüllen, die darin bestand, die Petermannschen Nachkommen zu versorgen sowie die Ortsarmen zu unterstützen, bestimmte er in seinem Testament, dass die Stiftung erst im Jahre 2016 ihre Tätigkeit aufnehmen sollte. In den 192 Jahren, die zwischen der Stiftungsgründung und der Aufnahme ihrer Tätigkeit lagen, sollten sich die Stiftungsverwalter im Wesentlichen damit begnügen, das Stiftungskapital gewinnbringend anzulegen, so dass es sich auf 102.400 Thaler vermehren würde. Im Abstand von jeweils 16 Jahren fand allerdings ein Stifterfest statt, aus dessen Anlass ein kleiner Teil der laufenden Zinseinnahmen zur Speisung der Ortsarmen verwendet wurde.<sup>16</sup> Die Petermannsche Stiftung war keineswegs eine exzentrische Ausnahme. Zwischen Stiftungsgründung und Aufnahme der Stiftungstätigkeit vergingen in der Regel mehrere Jahrzehnte, da Stifter die Errichtung vor allem von abhängigen Stiftungen, die sie zur Verwaltung an kommunale und staatliche Einrichtungen gaben, zur Testamentsabwicklung und Versorgung von hinterbliebenen Ehefrauen und Kindern verwendeten. Zinseinnahmen aus diesen Stiftungen wurden oftmals zuerst in die Richtung von Nachkommen geleitet, bevor sie dem Stiftungszweck zugeführt wurden. Die Stiftung des Leipziger Bankiers Jakob Plaut von 600.000 Mark aus dem Jahre 1901 folgte diesem Muster. In seinem Testament bestimmte Plaut, dass die Zinsen der Jakob Plautschen Stiftung

„während der ersten 60 Jahre nach dem Tode des Stifters an hilfsbedürftige und würdige Verwandte der Familie Plaut zu verteilen“ waren. „Mit der Aufbewahrung und Verwaltung des Kapitalstammes, der in Hypotheken, deutschen Staatspapieren, deutschen Prioritäten oder städtischen Anleihen verzinslich anzulegen ist, beauftragt der Stifter den Rat der Stadt Leipzig. Die Bestimmung über die Kapitalanlage sowie die Vergebung und Verteilung der Zinsen liegt dem aus 3 Mitgliedern der Familie Plaut bestehenden Familienrate ob, dem der Rat der Stadt Leipzig alljährlich die Zinsen auszuantworten hat. Nach Ablauf der 60 Jahre soll die Hälfte der Zinsen zur Aufbesserung der Lage gering besoldeter Lehrer oder Lehrerinnen an Leipziger Stadtschulen, städtischen Schulen im Königreiche Sachsen oder Privatschulen benutzt werden. Von den übrigen Erträgen ist die eine Hälfte an Leipziger und die andere an Berliner Ortsarme zu verteilen.“<sup>17</sup> Damit sollte die Stadt Leipzig erst im Jahre 1961 in den Genuss dieser Stiftung kommen.

Derartige Stiftungsgründungen, die sowohl auf ein statisches Gesellschaftsverständnis der Stifter als auch auf ein ausgeprägtes Vertrauen in politische Stabilität verweisen, waren in den USA, die sich im Vergleich zu Deutschland durch eine viel höhere politische Stabilität auszeichneten, völlig unbekannt. Stiften gründete sich nach Hans Liermann auf „ein doppeltes Vertrauen, nämlich Vertrauen in die Währung und Vertrauen in den Staat, in sein Recht und in das jenes staatliche Recht handhabende Beamtentum.“<sup>18</sup> Auch wenn Liermann diese Erkenntnis mit einem Blick auf die deutsche Situation im 19. Jahrhundert formulierte, können wir sie wohl als eine Grundweisheit für alle politischen Systeme und Regierungsformen akzeptieren. Sie traf also auf die USA ebenso zu wie auf Deutschland. Die Abwesenheit von Stiftungen, die erst nach einem gewissen Zeitraum tätig wurden, lässt sich daher wohl nur mit einer noch eingehender zu diskutierenden stiftungsfeindlichen Kultur in den USA erklären.

Einem spezifisch amerikanischen Stiftungstyp entsprach hingegen der im Jahre 1917 von Julius Rosenwald begründete Rosenwald Fund in Chicago. Weder die Gründung der Stiftung zu Lebzeiten des Stifters noch die Zuwendung von mehr als \$ 63 Millionen bis zum Jahre 1929 gaben dieser Stiftung, die sich vor allem in der Schulbildung in den amerikanischen Südstaaten engagierte, einen besonderen Charakter. Es war die

Festschreibung des Jahres 1948 als Enddatum für die Aktivitäten der Stiftung, die dieser amerikanischen Stiftung ein unverwechselbares Markenzeichen gab. Rosenwald bestimmte, dass nicht nur Zinseinnahmen, sondern auch das Grundkapital der Stiftung für die Mission der Stiftung verwendet werden sollten und das Grundkapital bis 1948 vollständig aufgebraucht werden sollte. Rosenwalds Entscheidung gegen eine permanente Stiftung, deren Ausgaben nur durch die Zinseinnahmen finanziert würden, war von der Überzeugung getragen, dass sich die gesellschaftlichen Probleme mit der Zeit ändern würden und neue Herausforderungen von neuen Stiftern angegangen würden.<sup>19</sup>

Der Rosenwald Fund war keineswegs ein Einzelfall. Auch John D. Rockefeller schuf im Jahre 1902 mit dem General Education Board eine Stiftung, die nicht nur die Zinseinnahmen ihres Stiftungskapitals, sondern auch das Stiftungskapital selbst zur Erfüllung ihrer Aufgaben ausgab. Das General Education Board engagierte sich besonders für die Verbesserung der Bildungseinrichtungen in den Südstaaten der USA, indem es zum Beispiel matching grants für die Errichtung von Stiftungsuniversitäten wie der Southern Methodist University in Dallas bereitstellte. Rockefeller gab insgesamt etwa \$ 130 Millionen zur Finanzierung der Tätigkeit des General Education Board, das seine Aktivitäten im Jahre 1964 einstellte.<sup>20</sup>

Stiften war im 19. Jahrhundert in der amerikanischen und der deutschen Gesellschaft vor allem lokal verankert und erfolgte sowohl im dörflichen, kleinstädtischen und im großstädtischen Raum. Weder im deutschen noch im amerikanischen Fall war Stiften auf den städtischen Raum beschränkt. Diese Vorstellung wurde vor allem durch die historische Forschung, die sich im Wesentlichen auf die Untersuchung von Stiftungen in Städten beschränkte, erzeugt.<sup>21</sup> Statistische Informationen haben wir für die geographische Verteilung der Stiftungen allerdings auch wieder nur für den deutschen Fall und auch hier nur für Bayern und Preußen.

<b>Gemeinden</b>	<b>Stiftungen</b>	<b>Stiftungskapital in Mark</b>
Mit weniger als 2000 Einwohnern	14.459	170.946.885

2000 bis 5000 Einwohner	1777	57.720.656
5000 bis 20.000 Einwohner	1384	70.586.256
20.000 bis 100.000 Einwohner	1192	150.202.286
Über 100.000 Einwohner	788	95.921.219
<b>Gesamt</b>	<b>19.600</b>	<b>545.377.302</b>

*Tabelle 3: Die geographische Verteilung der Stiftungen und des Stiftungskapitals in Bayern (Stand 1901)<sup>22</sup>*

Während weder die amerikanische noch die deutsche Bundesregierung vor dem Ersten Weltkrieg Informationen über Stiftungen sammelte, entschloss sich die Regierung des Bundesstaates Bayern im Jahre 1888 alljährlich eine statistische Erfassung der Stiftungstätigkeit in ihrem Territorium durchzuführen. Diese statistischen Daten wurden von 1888 bis 1914 regelmäßig in der Statistischen Zeitschrift des Königreiches Bayern veröffentlicht. Die statistische Erfassung für das Jahr 1901 macht die gewaltige Größe des 19.600 Stiftungen mit einem kombinierten Stiftungsvermögen von fast 550 Millionen Mark umfassenden bayerischen Stiftungssektors deutlich. Die Summe des in bayerischen Stiftungen festgelegten Kapitals lag zum Beispiel weit über den von der deutschen Bundesregierung in Rücklagen für die Rentenversicherung aller deutschen Versicherten angelegten Kapitalien, die sich auf lediglich 367 Millionen Mark im Jahre 1902 beliefen.<sup>23</sup>

Eine Auswertung der statistischen Erfassung der bayerischen Stiftungen lässt jedoch zum anderen auch interessante Schlussfolgerungen über die

geographische Verteilung der Stiftungen zu. 83 Prozent aller bayerischen Stiftungen befanden sich im Jahre 1901 in Gemeinden mit weniger als 5000 Einwohnern. In den beiden Großstädten München und Nürnberg befanden sich gerade einmal vier Prozent der bayerischen Stiftungen. Ein Blick in die von den Stiftungen in den städtischen und dörflichen/kleinstädtischen Gemeinden verwalteten Kapitalien zeigt jedoch ein etwas anderes Bild. Die kleinen Gemeinden mögen zwar in Bezug auf die Zahl der Stiftungen einen Vorteil gehabt haben, aber diese dörflichen Stiftungen waren wesentlich ärmer als die städtischen Stiftungen. 45 Prozent des kombinierten Stiftungskapitals befand sich in den Händen der wenigen Stiftungen (sie machten nur 10 Prozent der gesamten bayerischen Stiftungen aus), die sich in Städten und Großstädten mit mehr als 20.000 Einwohnern befanden.

Während die Zahlen für Bayern keine weiteren Schlussfolgerungen über die interne geographische Verteilung der Stiftungen zulassen, konnten auf Basis der Auswertung des Preußischen Landbuches auch Informationen über die Stiftungsdichte in den einzelnen Provinzen des Königreiches Preußen zumindest für 1865 gewonnen werden.

Provinz	Stiftungen	Stiftungskapital in Mark	Vereine	Stiftungskapital in Mark
Brandenburg und Berlin	636	25.866.831	143	8.811.795
Ostpreußen	224	5.151.792	38	1.953.090
Pommern	177	2.794.017	32	522.600
Posen	74	1.700.718	15	472.395
Rheinland	431	21.658.032	102	5.307.864
Sachsen	484	11.008.161	92	3.835.887

Provinz	Stiftungen	Stiftungskapital in Mark	Vereine	Stiftungskapital in Mark
Schlesien	613	18.216.330	105	8.084.508
Westphalen	197	7.066.434	21	320.370
Westpreußen	78	3.203.835	18	306.453
landesweit	8	557.498	714	2.959.570
<b>Gesamt</b>	<b>2922</b>	<b>97.223.348</b>	<b>1280</b>	<b>32.574.532</b>

*Tabelle 4: Die geographische Verteilung der Stiftungen und Vereine und deren Stiftungskapitals in Preußen (Stand 1865)<sup>24</sup>*

Stiftungen und Unterstützungsvereine für philanthropische Einrichtungen waren sehr ungleichmäßig über das Königreich Preußen verteilt. Brandenburg (und hier vor allem Berlin), das Rheinland, Schlesien und die Provinz Sachsen nahmen hinsichtlich der Zahl der Stiftungen sowie der diesen anvertrauten Stiftungskapitalien eine Führungsrolle ein. 22 Prozent aller preußischen Stiftungen sowie 27 Prozent des preußischen Stiftungskapitals befanden sich allein in der Provinz Brandenburg. Posen, Westpreußen und Pommern bildeten hingegen das Schlusslicht. Posen war die stiftungsärmste Provinz, in der sich nur 2,5 Prozent der preußischen Stiftungen und nur 1,7 Prozent des preußischen Stiftungskapitals befanden. Die Stiftungsdichte scheint somit in einem direkten Verhältnis zum Industrialisierungsgrad und damit dem Wohlstandsniveau der betreffenden preußischen Provinz gestanden zu haben.

Diese Übersicht weist auf ein weiteres Merkmal des Stiftungswesens im 19. Jahrhundert hin. Stiften war vor allem ein lokales Phänomen. Stifter errichteten Stiftungen in ihrer Gemeinde, um konkrete soziale und kulturelle Projekte voranzutreiben. Überregionale oder gar nationale Stiftungen waren die Ausnahme. Für Preußen wurden im Jahre 1865 lediglich acht landesweite Stiftungen mit einem kombinierten Stiftungskapital von knapp mehr als einer halben Million Mark gezählt. Im Gegensatz dazu waren zumindest dem Namen nach mehr als die Hälfte der



Vereine landesweite Organisationen. Aber auch deren Attraktion für potentielle Mitglieder und Stifter sowie ihr Einfluss scheinen begrenzt gewesen zu sein, da das kombinierte Stiftungskapital der landesweiten Vereine lediglich neun Prozent des Stiftungskapitals aller preußischen Vereine repräsentierte.

Die im Jahre 1911 gegründete Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft war wohl das bekannteste nationale Stiftungsprojekt, das mit der Hoffnung auf finanzielle Unterstützung durch Stifter in allen Teilen Deutschlands gegründet wurde. Doch es stellte sich rasch heraus, dass diese unter kaiserlicher Obhut entstandene Stiftung zur Förderung der Grundlagenforschung außerhalb Preußens kaum auf Interesse in Stifterkreisen stieß und daher die Rolle einer nationalen Fördergemeinschaft für die Wissenschaft nicht in Anspruch nehmen konnte. Lothar Burchardt hat errechnet, dass lediglich vier Prozent der gesamten privaten Finanzierung der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft aus den nichtpreußischen Teilen Deutschlands kamen, wobei die Hamburger Stifter mit insgesamt 275.000 Mark an der Spitze der nicht-preußischen Geldgeber standen. Bayerische und sächsische Stifter gaben jeweils 90.000 Mark. Insgesamt war aber die Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft wohl eher eine inner-preußische als eine deutsche Angelegenheit.<sup>25</sup>

Doch selbst innerhalb Preußens hielt sich die Begeisterung für dieses Stiftungsprojekt in Grenzen. Weit mehr als die Hälfte der Stifter kam aus Berlin (55) und der Rheinprovinz (43). Stifter aus diesen beiden Regionen brachten 68 Prozent der 11,2 Millionen Mark an Stiftungen und Spenden zur Gründung der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft auf. Das an Stiftern und Stiftungen reiche Schlesien, Westfalen und die Provinz Sachsen trugen nur geringe Finanzmittel zu diesem Projekt bei. Dabei war Schlesien nach Berlin und dem Rheinland die drittgrößte Provinz Preußens hinsichtlich der Zahl an Stiftungen und des in diesen akkumulierten Kapitals. Im Jahr 1865 befanden sich in Schlesien immerhin 17 Prozent aller preußischen Stiftungen und Fördervereine und 20 Prozent des preußischen Stiftungskapitals.<sup>26</sup> An der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft beteiligten sich aber nur 15 Personen aus Schlesien mit lediglich 693.000 Mark.<sup>27</sup> Damit stellte Schlesien acht Prozent der Stifter und lediglich sechs Prozent der Stiftungssumme der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft. Demgegenüber ist die geringe Beteiligung von Stiftern aus den Provinzen Pommern (2),



Ostpreußen (1), Westpreußen (1) und Posen (0) keine Überraschung. Diese Regionen verfügten von jeher über keine nennenswerten Stiftungen oder finanzkräftige Stifter. 1865 befanden sich gerade einmal 2,5 Prozent der preußischen Stiftungen und Fördervereine in Pommern. Die Vergleichszahlen für Westpreußen beliefen sich auf 2,7 Prozent und für Posen sogar nur auf 1,6 Prozent. Lediglich Ostpreußen wies mit 5,5 Prozent einen höheren Anteil auf.<sup>28</sup>

Provinz	Zahl der Stifter
Berlin	55
Rheinprovinz	43
Hessen-Nassau	17
Schlesien	15
Hannover	18
Westphalen	13
Provinz Sachsen	12
Brandenburg	4
Ostpreußen	1
Schleswig-Holstein	3
Westpreußen	1

Pommern	2
Posen	0
<b>Gesamt</b>	<b>184</b>

*Tabelle 5: Die geographische Verteilung der Stifter der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft über die preußischen Provinzen*

Während die Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft das Modell der Stiftung mit dem Modell des Vereins verband, um so eine große Zahl finanzkräftiger Stifter anzuziehen, waren es im amerikanischen Falle nach 1900 die großen von Individuen wie John D. Rockefeller errichteten Stiftungen wie die Rockefeller Stiftung und das General Education Board, die das Modell der landesweiten Stiftung einführten. Den amerikanischen Stiftungen war dabei auch mehr Erfolg vergönnt als ihren deutschen Gegenspielern. Rockefellers General Education Board gelang es etwa, 291 Hochschulen und Universitäten durch die Bereitstellung von insgesamt \$ 60 Millionen in Form von matching grants zum Aufbau eigener Stiftungskapitalien anzuregen.<sup>29</sup>

### **III. Die vielfältigen Formen des philanthropischen Engagements im 19. Jahrhundert**

Sowohl in Deutschland als auch in den USA realisierte sich philanthropisches Handeln im 19. Jahrhundert in verschiedenen Unternehmensformen: von der Aktiengesellschaft, in der der Gewinn der Aktieninhaber auf vier bis fünf Prozent begrenzt war oder aber kein Gewinn unter den Aktionären verteilt wurde über Vereine bis hin zu unselbständigen (von staatlichen Körperschaften verwalteten) Stiftungen und selbständigen Stiftungen. Aktiengesellschaften und Vereine waren in den deutschen und den amerikanischen Bundesstaaten die bevorzugte Organisationsform zur Gründung, Finanzierung und Unterhaltung von Museen, Zoologischen Gärten, Unterstützungsvereinen und sozialen Wohnungsunternehmen.<sup>30</sup>

Unter den ersten amerikanischen Wohltätigkeitsvereinen befanden sich ethnische Hilfsvereine wie etwa die im Jahre 1764 in Philadelphia gegründete German Society. Am Anfang kümmerte sich dieser Verein um die Arbeits- und Lebensbedingungen der deutschen Einwanderer, die ihre Überfahrt dadurch bezahlten, dass sie sich für sechs Jahre entgeltlos dienstverpflichteten. Nach der Abschaffung dieses Systems wandte sich der Verein im 19. Jahrhundert der Unterstützung neuangekommener Einwanderer zu und begann, seine Aufgabe auch in der Bewahrung der deutschen Kultur zu suchen. Er wurde zum Modell für ähnliche Vereine in anderen Städten wie zum Beispiel der 1784 gegründeten German Society of the City of New York. Im Gegensatz zu seinem Vorläufer in Philadelphia verstand sich der New Yorker Verein von Anfang an als eine Sozialeinrichtung, die Unterstützung an arme deutsch-amerikanische Mitbürger gewähren sollte.<sup>31</sup>

Schon in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts wurden Vereine auch als Träger von Krankenhäusern und Sozialeinrichtungen, später dann auch von Museen in Städten wie Boston und New York gegründet. Die Mitgliedschaft in diesen Vereinen war oftmals hart umkämpft zwischen den alteingesessenen holländischen und englischen Familien und den später angekommenen französischen und deutschen Familien. Die Association for Improving the Conditions of the Poor ist ein Beispiel für diese Art von wohltätigen Vereinen. Gegründet im Jahre 1843 um sich der Armenfürsorge anzunehmen, wuchs ihre Mitgliedschaft rasch auf etwa 200 Personen an. Die Mitglieder teilten unter sich die Stadt in Armenbezirke mit jeweils 25 Familien ein und wiesen jeweils einen Bezirk einem Mitglied zur Verwaltung zu. Diese Person sollte die in ihrem Bezirk wohnenden bedürftigen Familien in ihren Häusern besuchen und Entscheidungen über die Unterstützung der betreffenden Familie aus dem Vereinsvermögen treffen.<sup>32</sup>

Der Machtkampf zwischen den etablierten und den neuen bürgerlichen Gruppierungen lässt sich am eindrucksvollsten am Beispiel des New Yorker Opernhauses erläutern. Seit seiner Eröffnung im Jahre 1854 war die Academy of Music das Opernhaus für das New Yorker Bürgertum. Diese Einrichtung wurde finanziert und dominiert durch die alten niederländischen Familien mit klangvollen Namen wie Stuyvesant, Roosevelt und Rhinlander. Aber das Gebäude war recht klein und

insbesondere die Zahl der Logen war mit 24 viel zu gering, um das Geltungsbewusstsein der reichen (alten und neuen) Familien zu befriedigen. Logen waren dazu da, um „gesehen zu werden“ und um sich von der Masse der Opernbesucher räumlich und symbolisch abzuheben. Mit der Eröffnung waren die 24 Logen unter den etablierten Familien und Stiftern des Opernhauses verkauft worden. Wenn durch den Tod oder Bankrott eines Stifters eine Loge frei wurde, entbrannte regelmäßig eine bittere öffentliche Auseinandersetzung zwischen den alteingesessenen Familien und den neuen Familien um die betreffende Loge. Nachdem William H. Vanderbilt mehrfach versucht hatte, eine frei gewordene Loge zu ersteigern – er bot im Jahre 1880 immerhin \$ 30 000 und wurde dennoch abgelehnt – entschloss er sich zusammen mit mehreren „neureichen“ Familien, ein eigenes Opernhaus mit einer größeren Zahl von Logen zu errichten. So entstand im Jahre 1883 das Metropolitan Opera House, das mit seinen 122 Logen ausreichend Platz für das Geltungsbedürfnis des New Yorker (neuen und alten) Bürgertums aufwies. Zwei Jahre später, im Jahre 1885, schloss die Academy of Music, da sie durch die Konkurrenz der Metropolitan Opera in den Bankrott getrieben wurde. Die alten Familien baten um Aufnahme in die Metropolitan Opera und die Zuweisung von Logen und erkannten damit die Vormacht der „neureichen“ Familien an. Dieses Ereignis markierte den Sieg der „neureichen“ Familien über die etablierten Familien in New York.<sup>33</sup>

Vereine für soziale und kulturelle Projekte finanzierten ihre Arbeit über eher geringe Mitgliedsbeiträge ihrer Mitglieder, die entsprechend ihre sozialen Status verschiedenen Mitgliederklassen zugeordnet waren. Im Falle der Metropolitan Museum Association war die Mitgliederzahl ursprünglich auf 250 Gentlemen aus alteingesessenen Familien beschränkt und in drei Klassen unterteilt worden: für 1000 Dollar Jahresbeitrag konnte man sich Patron nennen, für 500 Dollar Fellow in Perpetuity und für 200 Dollar Fellow for Life. Die Aufnahme von neuen Mitgliedern basierte auf Nominierungen durch existierende Mitglieder und war auf die Gruppe des etablierten Bürgertums vor allem niederländischer Herkunft beschränkt. Diese Mitgliederstruktur wurde von dem Trägerverein für das American Museum of Natural History, das als Gegenentwurf zum Metropolitan Museum von Vertretern vor allem des neuen, durch die Industrialisierung reich gewordenen Bürgertums englischer und deutscher Herkunft

entwickelt wurde, kopiert. Auch hier konnte man den Titel eines Patron oder eines Fellow in Perpetuity oder eines Fellow for Life erwerben. Im Gegensatz zum Metropolitan Museum of Art waren die Beitragssätze mit 2500, 1000 und 500 Dollar aber erheblich höher.<sup>34</sup>

Auch wenn deutsche Vereine wie zum Beispiel der Leipziger Kunstverein zum Teil ähnliche hierarchische Mitgliederstrukturen aufwiesen, die eben auch als Vorbild für die Museumsvereine in New York gedient hatten,<sup>35</sup> waren sie doch wesentlich weniger hierarchisch aufgebaut als ihre amerikanischen Nachahmer. Sowohl in Deutschland als auch in den USA haben Stifter immer nach einer Anerkennung ihrer Stiftungsleistung in Form von Titeln, Inschriften oder der Benennung von Gebäuden gestrebt. Im Gegensatz zum Stiften in der Antike und im Mittelalter kam es in der Neuzeit nicht nur zu einer Säkularisierung des Stiftens, sondern auch zu einer wachsenden Fokussierung des oftmals öffentlichkeitswirksam inszenierten Stiftungsprozesses auf die Stifterfigur. Stiften war in der Regel keine selbstlose Tat eines anonymen Stifters, sondern wurde öffentlich arrangiert und diente oftmals – wenn auch nicht immer – der Zurschaustellung des wirtschaftlichen Erfolges des Stifters oder der Stifterfamilie. Stiftungen sowie Vereine und Aktiengesellschaften, die eine nicht zu unterschätzende Rolle bei der Umsetzung stifterischer Projekte in Deutschland spielten, boten ihren Unterstützern und Förderern jedoch recht unterschiedliche Formen der Anerkennung an. Während eine Stiftung automatisch die Aufmerksamkeit auf ihren Stifter lenkte, galt es bei Vereinen und Aktiengesellschaften, die oftmals Hunderte von Unterstützern versammelten, Instrumente der Anerkennung in Form von Titeln und Mitgliedschaftsklassen mit entsprechenden Privilegien zu schaffen, die Stiftern soziale Distinktion vermittelten. Dies erwies sich als besonders schwierig in Aktiengesellschaften, da hier soziale Distinktion nur über die Zahl der zu erwerbenden Aktien und der damit verbundenen Anrechte (wie z. B. Stimmrechte) erreicht werden konnte.

Dennoch scheinen deutsche Stifter die Unternehmensform der Aktiengesellschaft für stifterische Zwecke aus zwei Gründen bevorzugt zu haben. Zum einen waren die Stifter oftmals auch Unternehmer und daher bestens mit der Funktionsweise von Aktiengesellschaften vertraut. Und zum anderen war die Aktiengesellschaft eine der ersten Unternehmensformen, die per Gesetz zumindest in Preußen im Jahre 1843

definiert und damit legitimiert wurde.<sup>36</sup> Von Anfang an haftete der Aktiengesellschaft nicht nur eine wirtschaftliche, sondern auch eine gemeinnützige Funktionszuschreibung an. So konnten Aktiengesellschaften „aus überwiegenden Gründen des Gemeinwohls“ aufgelöst werden.<sup>37</sup> Als im Jahre 1847 Berliner Wohnungsreformer um den Landbaumeister Carl Wilhelm Hoffmann sich zusammenfanden, um einen Weg zu finden, erschwingliche und hygienische Wohnungen für Arbeiterfamilien in der schnell wachsenden Metropole bereit zu stellen, fiel die Entscheidung unter Einfluss englischer Vorbilder schnell zugunsten einer Aktiengesellschaft, die ihren Aktionären aber nur einen auf etwa vier Prozent beschränkten Gewinn auszahlen sollte. Dieses Berliner Unternehmen wurde zum Vorbild für ähnliche soziale Wohnungsunternehmen in Frankfurt am Main, Hamburg und Breslau.<sup>38</sup>

Doch nicht nur Sozialeinrichtungen, sondern auch kulturelle Projekte wie das Leipziger Kunstmuseum wurden auf der Basis einer Aktiengesellschaft gegründet. Während die Aktien im Falle der Berliner gemeinnützigen Baugesellschaft auf 100 Thaler festgesetzt wurden, belief sich der Aktienpreis für den Förderverein des Leipziger Museums auf gerade einmal 3 Thaler.<sup>39</sup> Und auch wenn die Zahl der Aktionäre im Falle des Leipziger Museums auf fast 1000 Personen anstieg, reichten die über die Aktien eingenommenen Finanzmittel nicht zur Finanzierung eines Museumsgebäudes aus. Derartige Aktiengesellschaften blieben daher auf Zustiftungen und Geschenke ihrer Mitglieder wie die Stiftung des Seidenwarenhändlers Heinrich Schletter angewiesen, die wesentlich höhere Finanzmittel in die Kassen der Aktiengesellschaft brachten und unter anderem den Bau eines eigenen Museumsgebäudes, das im Jahre 1858 eröffnet wurde, ermöglichten.<sup>40</sup> Auch Zoologische Gärten wie in Berlin und Dresden wurden als Aktiengesellschaften begründet und finanzierten über den Verkauf von Aktien und Anleihen die Errichtung von Schauhäusern und Käfigen sowie von Parkanlagen, während das dazu nötige Gelände von den jeweiligen Königen gestiftet worden war.<sup>41</sup>

Diese Aktiengesellschaften waren nicht gewinnorientiert, sondern dienten dazu, die städtische Infrastruktur zu entwickeln und der Bevölkerung kulturelle und soziale Leistungen anzubieten. Im Falle der Wohnungsbaugesellschaften wurde eine begrenzte Dividende ausgezahlt,

im Falle der Museen und Zoologischen Gärten erhielten die Aktieninhaber Privilegien wie zum Beispiel freien Eintritt für ihre Person und ihre Familie.<sup>42</sup> Die Aktien wurden nicht öffentlich gehandelt, sondern von Generation zu Generation weitergegeben; sie dienten als Ausweis stadtbürgerlichen Engagements. Auch wenn ihr Wert von Jahr zu Jahr stieg, galten sie nicht als gewinnbringende Investition, sondern eher als ein Familienwertstück, das man vielleicht eingerahmt im Büro oder in der Wohnung an die Wand hängte.<sup>43</sup>

Diese Aktienvereine brachten oftmals Hunderte von Bürgern zusammen, die sich für ein bestimmtes Projekt interessierten und ihre begrenzten Finanzmittel zu deren Realisierung einsetzten. Die Mitspracherechte der einzelnen Stifter waren daher sehr begrenzt und hingen von der Zahl der Aktien ab, über die eine Person verfügte. In der Regel gab es Obergrenzen bezüglich der Zahl der Aktien, die eine Person erwerben durfte, und bezüglich der damit verbundenen Stimmrechte. Im Falle der Frankfurter Gemeinnützigen Baugesellschaft war die Maximalzahl der Stimmen zum Beispiel auf 20 pro Aktionär beschränkt.<sup>44</sup> Frauen waren weder vom Erwerb von Aktien noch vom Stimmrecht ausgeschlossen, auch wenn sie persönlich, wie im Falle der Berliner Gemeinnützigen Baugesellschaft, die Aktionärstreffen nicht besuchen durften, und sich durch einen männlichen Repräsentanten vertreten lassen mussten.<sup>45</sup>

Sowohl in den USA als auch in Deutschland ergriffen Frauen die sich ihnen bietenden Möglichkeiten der stifterischen und öffentlichen Betätigung in diesen Vereinen und Aktiengesellschaften. Eine statistische Auswertung von verschiedenen stifterischen Vereinen und Aktiengesellschaften in Leipzig, Toronto, Boston und New York hat jedoch ergeben, dass sich Frauen zu einem höheren Anteil in sozialen Vereinen wie sozialen Wohnungsunternehmen und Krankenhäusern engagierten und weniger für kulturelle Projekte wie Museen. Dies war jedoch eher den rechtlichen Rahmenbedingungen sowie den geschlechterspezifischen und normierenden Erwartungshaltungen des 19. Jahrhunderts geschuldet und weniger ein Ergebnis der freien Wahl der betreffenden Stifterinnen. Im Gegensatz zu bürgerlichen Männern hatten deren Ehefrauen und Töchter einen besonderen Zugang zum Stiften. Die gesellschaftlichen Normen des 19. Jahrhunderts erlaubten es Frauen – insbesondere wenn es um die Fürsorge für andere Menschen ging – sich



für soziale Zwecke zu betätigen. In diesem Zusammenhang war die Tätigkeit von Frauen außerhalb des bürgerlichen Haushaltes gesellschaftlich akzeptiert. Über die Fürsorge für Arme und Verletzte gelang es Frauen, dann nach und nach und fast unbemerkt Verantwortung für Hilfsorganisationen zu übernehmen. Und von hier war es ein logischer Schritt für Frauen aus wohlhabenden Familien auch zur Finanzierung dieser Unternehmen beizutragen. Damit wurde Stiften zu einem gesellschaftlich akzeptierten Verhaltensmuster für bürgerliche Frauen, das ihnen den Weg von der Armenpflege zu sozialen Wohnungsunternehmen, zur Errichtung von Bildungstiftungen und schließlich auch zur Beteiligung an der Gründung und Unterhaltung von Museen und Kunstgalerien eröffnete. Um 1900 waren etwa 30 bis 40 Prozent der Stifter für Sozialeinrichtungen in den USA und Deutschland Frauen. Die Betätigung auf diesem Feld sollte aber nicht mit Emanzipation verwechselt werden. Es kann eher als ein alternativer Weg der Emanzipation beschrieben werden. Hier ging es nicht um politische Mitbestimmungsrechte, sondern um eine Alternative, Macht auszuüben. Stiften ermöglichte es den beteiligten Personen – Männern wie auch Frauen – an der Gestaltung ihrer Umwelt teilzuhaben und ihre spezifische Vision für die Gestaltung eines Ausschnittes der sie umgebenden Welt zu realisieren. Jeder Stifter und jede Stifterin hatte eine konkrete Vision, aus der sich ihr stifterisches Handeln herleitete.<sup>46</sup>

Am Ende des 19. Jahrhunderts verließen sich selbst die von Stiftern und Monarchen gegründeten Museen wie zum Beispiel das Städelsche Kunstinstitut in Frankfurt am Main und das Kaiser-Friedrich-Museum in Berlin auf die finanzielle Unterstützung durch Museumsvereine, die sich durch Mitgliedsbeiträge finanzierten.<sup>47</sup> Vereine und Aktiengesellschaften bildeten damit wichtige Säulen des deutschen Stiftungswesens und vergrößerten durch ihre Mitgliederorganisation die personelle Basis des Stiftungswesens erheblich. Auch wenn eine statistische Auswertung der von Rauer im Jahre 1865 zusammengestellten Übersicht über die wohltätigen Einrichtungen Preußens mit 1280 Vereinen mit einem kombinierten Vermögen von über 32 Millionen Mark gegenüber 2922 Stiftungen mit einem kombinierten Vermögen von über 97 Millionen Mark ein eindeutiges Übergewicht zugunsten der Stiftungen ergibt, sollte dabei nicht vergessen werden, dass die meisten Stiftungen auf nur eine



Gründerpersönlichkeit zurück gingen, während sich in den Vereinen oftmals mehrere Hundert Mitglieder stifterisch betätigten.

#### **IV. Die rechtliche Begründung des Stiftungswesens und die Definition der Stiftung**

Das Testament des Frankfurter Kaufmannes Johann Friedrich Städel,<sup>48</sup> in dem er das zu gründende Städel'sche Kunstinstitut zu seinem Universalerben einsetzte, sowie der folgende Rechtsstreit um das Erbe mag zwar zur Säkularisierung des Stiftungswesens in den deutschen Staaten beigetragen haben, besaß aber im Gegensatz zum Dartmouth College Fall in den USA keine wegweisende, das Stiftungswesen etablierende und definierende Funktion. In dem Städel Prozess ging es, wie das Hans Liermann herausgestellt hat, im Wesentlichen um „drei grundsätzliche stiftungsrechtliche Fragen von bleibender Bedeutung“: Erstens ging es um die Frage, „ob eine reine Kulturstiftung, wie die Errichtung eines Kunstinstituts, die weder mit religiösem Kultus noch mit Wohltätigkeit das geringste zu tun hat ... überhaupt rechtlich möglich und als echte Stiftung anzuerkennen sei.“ Zweitens warf er die Frage auf, ob die staatliche Genehmigung einer Stiftung „als unabdingbare Notwendigkeit für den Erwerb der Rechtsfähigkeit durch die Stiftung“ zu erachten sei. Drittens stellte der Prozess die Frage, ob Stiftungen einer staatlichen Genehmigung bedurften. Nach mehr als einem Jahrzehnt des Rechtsstreites wurde der Fall letztlich nicht durch eine richterliche Entscheidung, sondern durch einen Vergleich, der den Erben ein Viertel der Erbschaft zusprach, erledigt.<sup>49</sup>

Mit der Errichtung des Städel'schen Kunstinstitutes begann die Übertragung des Stiftungsmodells aus dem Bereich der Sozial- und Bildungseinrichtungen auf den Bereich der Kunst- und Kulturförderung und damit verbunden auch die weitere Ablösung des Stiftens von religiösem Handeln. Eine staatliche Genehmigungspflicht für die Errichtung von Stiftungen wurde aber nicht aus diesem Prozess hergeleitet und war vor der Einführung des BGB auch in keinem der Landesrechtssysteme der deutschen Staaten verbindlich vorgeschrieben. In Preußen hatte sich allerdings, unabhängig von dem Städel'schen Prozess,

seit dem ausgehenden 18. Jahrhundert ein Gewohnheitsrecht etabliert, nach dem für Stiftungen mit einem Wert von über 1000 Talern (ab 1871 von 3000 Mark) eine staatliche Genehmigung eingeholt wurde. Diese Regelung fand dann auch Eingang in das BGB, das erstmalig eine gesetzlich vorgeschriebene staatliche Genehmigungspflicht einführte.

Wesentlich wichtiger erschien den deutschen Einzelstaaten die Anlage der den Stiftungen anvertrauten Gelder. Im Rechtsverständnis des 19. Jahrhunderts wurden Stiftungen durch die einzelstaatlichen Regierungen wie Mündel, also wie unselbständige rechts- und geschäftsunfähige Personen (wie Frauen und Kinder), behandelt.<sup>50</sup> Alle deutschen Staaten entwickelten daher Gesetze, in denen die mündelsichere Anlage der Stiftungskapitalien definiert und vorgeschrieben wurde.<sup>51</sup> Als mündelsicher galten Grundbesitz, Hypotheken und zunehmend Staatsschuldscheine. Die Preußische Vormundschaftsverordnung aus dem Jahre 1875 schrieb zur Anlage von Mündelgeldern den Ankauf von „Schuldverschreibungen vor, welche von dem Deutschen Reiche oder von einem Deutschen Bundesstaate mit gesetzlicher Ermächtigung ausgestellt sind“. Darüber hinaus konnten Mündelgelder auch in Schuldverschreibungen angelegt werden, „deren Verzinsung von dem Deutschen Reiche oder von einem Deutschen Bundesstaate gesetzlich garantirt ist, oder in Rentenbriefen der zur Vermittlung der Ablösung von Renten in Preußen bestehenden Rentenbanken, oder in Schuldverschreibungen, welche von Deutschen kommunalen Korporationen (Provinzen, Kreisen, Gemeinden etc.) oder von deren Kreditanstalten ausgestellt und entweder Seitens der Inhaber kündbar sind, oder einer regelmäßigen Amortisation unterliegen, oder auf sichere Hypotheken oder Grundschulden“. <sup>52</sup> Diese Bestimmungen der Preußischen Vormundschaftsverordnung wurden im Wesentlichen unverändert – der Kanon der mündelsicheren Anlagen wurde lediglich um die Anlage von Kapital in Sparkassen erweitert – in das BGB aufgenommen.<sup>53</sup>

Der intensiven gesetzgeberischen Beschäftigung mit der Anlage der Stiftungsgelder im deutschen Fall steht eine fast vollständige Apathie in Bezug auf eine rechtliche Definition der Einrichtung der Stiftung gegenüber. Was eine Stiftung war, wurde, wie das Rupert Graf Strachwitz deutlich herausgearbeitet hat, vom Gesetzgeber und von den Zeitgenossen

immer als bekannt vorausgesetzt, obwohl sich im Laufe des 19. Jahrhunderts ganz unterschiedliche Stiftungstypen etabliert und ganz unterschiedliche stifterische Aktivitäten herausgebildet hatten.<sup>54</sup> Obwohl Stiftungen in den deutschen Staaten des 19. Jahrhunderts eine gesellschaftlich prägende Rolle spielten, sahen sich die bundesstaatlichen Regierungen weder dazu gezwungen, eine rechtlich verbindliche Definition der Stiftung zu verfassen, noch fühlten sie sich dazu veranlasst, die existierenden und sich rasch vermehrenden Stiftungen statistisch zu erfassen. Der Bundesstaat Bayern war hier die einzige Ausnahme.

Im Gegensatz zu Deutschland, wo es zu keinem grundsätzlichen rechtlichen Konflikt zwischen Staat und Stiftungssektor kam und damit auch zu keiner verbindlichen Definition der Stiftung oder des dem Stiftungswesens zugewiesenen Raumes, gilt in den USA der Rechtskonflikt zwischen der Regierung von New Hampshire und dem Dartmouth College als der Gründungsakt des amerikanischen Stiftungswesens. Im Mittelpunkt dieses Rechtsstreites stand mit dem Dartmouth College die einzige Einrichtung universitärer Bildung in dem Bundesstaat New Hampshire, die sich sowohl durch staatliche Zuschüsse als auch durch private Spenden und Stiftungen finanzierte. Als nun im Jahre 1816 der Gouverneur von New Hampshire William Plumer und das Parlament mehr Einfluss auf die Verwaltung der Hochschule und die Gestaltung des Lehrplanes zu erlangen suchten, wehrte sich die Hochschule und zog vor Gericht. Nachdem das Oberste Gericht von New Hampshire sich auf die Seite der Regierung gestellt hatte, erhielt die Hochschule im Berufungsverfahren vor dem Bundesverfassungsgericht der USA Recht. Mit der Entscheidung des amerikanischen Bundesgerichts aus dem Jahre 1819, das dem Staate New Hampshire untersagte, fortan in die inneren Angelegenheiten des Dartmouth Colleges einzugreifen, sprach das Gericht dem College Autonomie von jeder staatlichen Beeinflussung zu und begründete damit die separate, von staatlicher Beeinflussung freie Zone des Stiftungswesens.<sup>55</sup>

Im 19. Jahrhundert hatte die Dartmouth-Entscheidung einen wesentlich größeren Einfluss auf die Entwicklung des höheren Bildungswesens, das sich in der Folge durch eine starke Bindung der Hochschulen an die sie unterstützenden religiösen Gemeinden auszeichnete, als auf die Entwicklung des Stiftungswesens. Dies hing zum einen mit dem Fehlen

von wohlhabenden potentiellen Stiftern zusammen. Im Jahre 1850 wurde die Zahl der amerikanischen Millionäre auf gerade einmal 20 geschätzt. Bis in die 1870er Jahre stieg sie wohl auf etwa 100. Und um 1900 sollen es dann etwa 3000 bis 4000 gewesen sein. Erst am Vorabend des Ersten Weltkrieges überholte die USA Deutschland in Bezug auf die Zahl der Millionäre. Im Jahre 1913 soll es in Deutschland etwa 16.000 Millionäre gegeben haben und in den USA drei Jahre später, im Jahre 1916, etwa 40.000 Millionäre.<sup>56</sup> Die USA waren mittlerweile ebenso wie Deutschland durch die fortschreitende Industrialisierung zu einem reichen Land geworden, das wie Deutschland durch eine ausgeprägte ungleiche Verteilung der Einkommen – eine Grundvoraussetzung für den Aufbau eines umfassenden Stiftungssektors<sup>57</sup> – charakterisiert wurde.

Der Aufbau eines starken Stiftungssektors wurde zum anderen durch bundesstaatliche Gesetze begrenzt, deren Ziel es war, das Abfließen von Kapital in das Stiftungswesen zu begrenzen. In der amerikanischen Gesellschaft hatte sich im 19. Jahrhundert aus zwei Gründen zunächst eine fundamental ablehnende Haltung gegenüber Stiftungen herausgebildet: zum einen bestand eine große Skepsis gegenüber der Kontrolle über gewaltige Geldsummen durch Personen, die verstorben waren; und zum anderen dominierte die Furcht, dass Religionsgemeinschaften, die ja eine große Zahl der wohltätigen Organisationen betrieben und kontrollierten, durch den Zufluss von zu viel Kapital dominierende Positionen in der Gesellschaft zurückerlangen und dem säkularen Staat damit zur Gefahr werden könnten. Die erste Einstellung resultierte aus dem zeitgenössischen Unverständnis darüber, wie Stiftungskapitalien angelegt wurden. Offenbar wurde diese Angst wohl durch einen Blick in die Geschichte auf die gewaltige Ansammlung von Land in den Händen der katholischen Kirche in der vorreformatorischen englischen Gesellschaft gespeist.<sup>58</sup> Zeitgenossen befürchteten, dass die Errichtung von Stiftungen zu einer Ansammlung von zu großen Geldsummen außerhalb der Wirtschaftskreisläufe führen würde, diese Gelder damit den Gesetzen der Marktwirtschaft entzogen wären und somit die wirtschaftliche Entwicklung des Landes gehemmt würde. Die zweite Furcht – die Furcht vor einer Theokratie – ergab sich aus der säkularen Tradition der amerikanischen Gesellschaft, die durch die Trennung von Staat und Kirche zementiert wurde und die den verschiedenen religiösen Gemeinschaften

gleiche Wirkungsmöglichkeiten zuwies. Stiftungen schienen in den Augen ihrer Kritiker, für die es offenbar keine säkularen Stiftungen gab, der Kirche verlorengegangene Räume und Machtpositionen wiederzugeben.

Aus diesen Gründen wurden Stiftungen nicht als ein Gewinn oder Ausdruck einer aktiven Bürgergesellschaft gesehen, sondern als eine Gefahr für den säkularen modernen Staat. Daher führten Bundesstaaten wie Pennsylvania im Jahre 1855 und New York im Jahre 1860 Gesetze ein, die den Transfer von Kapital durch Testamente von Privatpersonen an wohltätige Institutionen stark beschränkten. Das New Yorker Gesetz von 1860 bestimmte etwa, dass eine Person, die von einem Ehepartner, Kindern oder Eltern überlebt wurde, lediglich bis zu 50 Prozent ihres Vermögens an Stiftungen hinterlassen durfte. Derartige gesetzliche Regelungen verhinderten den Transfer von größeren Summen in den Stiftungssektor und sorgten dafür, dass der amerikanische Stiftungssektor zumindest bis zum Ende des 19. Jahrhunderts verhältnismäßig klein blieb.<sup>59</sup>

Während es auch in Deutschland einige Wirtschaftswissenschaftler gab, die dem Anwachsen des Stiftungssektors aus wirtschaftlichen Gründen skeptisch bis ablehnend gegenüber standen und die Akkumulierung von Kapital im Stiftungswesen sowie die gesetzliche Regelung kritisierten, dass diese Gelder mündelsicher anzulegen waren und damit den Wirtschaftskreisläufen scheinbar entzogen würden, ist keine Ablehnung aus religiösen Motiven nachweisbar. Dies resultierte aus der fehlenden verfassungsmäßigen Trennung von Kirche und Staat im deutschen Falle. Kritik am Stiftungswesen kam in Deutschland aus drei unterschiedlichen Richtungen und zielte auf ganz verschiedene Aspekte des Stiftungswesens. Eine frühe und auch fundamentale Kritik an der Einrichtung der Stiftung, die der amerikanischen Kritik sehr ähnlich war, wurde bereits in den 1840er Jahren von dem einflussreichen Rechtsgelehrten Carl von Savigny vorgebracht. Im Gegensatz zu vielen seiner Zeitgenossen erkannte Savigny das Potential des Stiftungswesens als einer gesellschaftsverändernden Kraft, als er die Frage aufwarf: „Wenn eine reiche Stiftung zur Verbreitung staatsgefährlicher irreligiöser oder sittenloser Lehren oder Bücher gemacht wird, sollte der Staat dies dulden? In unseren Tagen wird niemand sagen, daß dergleichen unmöglich sei. Es gab reiche Leute unter den Saint-Simonisten, und warum sollte nicht einer auf den Gedanken

kommen, eine große Stiftung zur Beförderung seiner Lehre zu machen?“<sup>60</sup> Diese grundsätzliche Frage blieb jedoch wohl auch deshalb ohne politische oder gesetzliche Konsequenzen, weil die marxistisch geprägten Sozialisten die Möglichkeiten der Stiftung als gesellschaftsverändernde Kraft im Gegensatz zum konservativen Savigny unterschätzten und sich anstelle dessen auf die Organisationsform des Vereins beschränkten und durch den Einfluss Ferdinand Lassalles allein im Staate ein Instrument gesellschaftlicher Veränderungen sahen.<sup>61</sup>

Savigny warnte in diesem Zusammenhang aber auch vor einer übertriebenen Vermehrung des Kapitals in „toter Hand“. Während seine erste Warnung ungehört verschallte, wurde seine zweite Warnung wohl doch von Wirtschaftswissenschaftlern wie Felix Hecht in den 1870er Jahren aufgenommen und ausgebaut. Hecht kritisierte jedoch nicht das gesamte Stiftungswesen, sondern lediglich die rechtliche Bestimmung der mündelsicheren Anlage der Stiftungskapitalien, die nach seinem Verständnis darauf hinaus lief, dass gewaltige Kapitalien der Industrialisierung des Landes durch ihre Anlage in Staatsanleihen entzogen würden. Hecht war davon überzeugt, dass die deutsche Volkswirtschaft schneller wachsen könnte, wenn es den Stiftungen erlaubt wäre, ihre Kapitalien auch in industriellen Aktien anzulegen. Doch auch diese Kritik führte zu keinerlei Änderungen an den Investitionsbeschränkungen der Stiftungen.<sup>62</sup>

Nach der Erfahrung der Hyperinflation im Jahre 1923 und der Entwertung der Kriegsanleihen am Anfang der 1920er Jahre nahmen Rechtswissenschaftler wie Theodor Kipp und Finanzexperten wie Heinrich Rittershausen diese Gedanken wieder auf und unterzogen das Prinzip der mündelsicheren Anlage (in Staatspapieren) einer grundsätzlichen Kritik.<sup>63</sup> Doch selbst die Erfahrung, dass dieses Prinzip zu einer weitgehenden Zerstörung des Stiftungswesens geführt hatte, konnte deutsche Politiker noch nicht davon überzeugen, Stiftungen mehr Freiheit in der Anlage ihrer Stiftungskapitalien zu geben.

Im Kontext der Einführung einer Reichserbschaftssteuer<sup>64</sup> in den Jahren 1905/6 kam es im Reichstag zu heftigen Debatten um den steuerrechtlichen Status der Stiftungen und den Vorschlag der Nationalliberalen Partei, Stiftungen von der Erbschaftssteuer zu befreien.



In den parlamentarischen Debatten stellten sozialdemokratische Redner wie Eduard Bernstein Stiftungen mit Kirchen auf eine Ebene und beklagten die Ansammlung von Kapital in der „toten Hand“. Bernstein ging es jedoch weniger um die volkswirtschaftlichen Folgen der Ansammlung von Kapital in der „toten Hand“ als vielmehr um die Verwaltung der in Stiftungen akkumulierten Kapitalien. In diesem Zusammenhang wurden auch zum ersten Mal Vorwürfe von Korruption und Misswirtschaft in Stiftungen erhoben. Bernstein begründete die Ablehnung der Steuerbefreiung von Stiftungen damit, dass „mit den Wohltätigkeitsstiftungen und auch bei Stiftungen für wissenschaftliche Zwecke oft sehr viel Missbrauch betrieben wird.“<sup>65</sup>

Bernstein verwies in diesem Zusammenhang auch explizit auf den Missbrauch der Stiftungen durch amerikanische Multimillionäre. In seinen Ausführungen argumentierte Bernstein, dass deutsche und amerikanische Multimillionäre eine „Gefahr für die Reinheit und Ehrlichkeit der Wissenschaft“ darstellten. „Diese Leute gründen und kaufen Universitäten, sie können mit ihren Riesensummen einen Einfluss ausüben, der umso größer ist, als er sich der Kontrolle der Öffentlichkeit entzieht. Sie können die Wissenschaft verderben, und wir haben Beispiele in den Vereinigten Staaten verschiedentlich gehabt, wo große Kapitalisten Stiftungen an Universitäten gegeben, sich dadurch einen Einfluss auf die Universitäten gesichert und später durch ihren Einfluss durchgesetzt haben, dass Dozenten, die andere Ansichten äußerten oder lehrten, als ihnen genehm war, einfach von der Universität weggeschickt wurden. Eine Korruption der Wissenschaft und eine Korruption der Kunst ist von dieser Ansammlung von Riesenkapitalien zu befürchten.“<sup>66</sup> Bernsteins Polemik verweist zum einen implizit auf das enorme Wachstum von Stiftungen um 1900 in den USA und zum anderen auf die Einflussnahme von Stiftern auf die von ihnen finanzierten Einrichtungen. Insbesondere Professoren, die gängige Interpretationen in Bezug auf das amerikanische Wirtschaftssystem kritisierten oder unternehmerische Praktiken in Arbeitsauseinandersetzungen anprangerten, wurden unter dem Druck von Stiftern wiederholt zum Opfer von Entlassungen.<sup>67</sup>

Während Stiften in der amerikanischen Gesellschaft bis in das späte 19. Jahrhundert nur wenig Akzeptanz fand, lösten sich Befürchtungen hinsichtlich einer religiösen Dominanz in der Gesellschaft durch

Stiftungen sowie der Macht der „toten Hand“ allmählich auf und machten einer neuen Einstellung Platz, in der Stiften positiver bewertet wurde. Doch selbst John D. Rockefeller und Andrew Carnegie sahen sich einer skeptischen Öffentlichkeit und einem viel skeptischerem politischen Establishment gegenüber, das Stiftungen unter einen Generalverdacht und wiederholt auf den Prüfstand stellte.

Die erste Hälfte des 20. Jahrhunderts war durch die Gründung zahlreicher national agierender Stiftungen wie der Russell-Sage Stiftung im Jahre 1907 und der Rockefeller Stiftung im Jahre 1913 gekennzeichnet. In den 1930er Jahren kamen die W. K. Kellogg Stiftung sowie die Ford Stiftung hinzu. Auch wenn keine konkreten Zahlen für die geographische Verteilung dieser ersten großen Stiftungswelle in den USA verfügbar sind, so waren doch wohl die Mehrzahl der Stifter an der Ostküste und zu einem geringeren Maße im mittleren Westen zu Hause. Die nationalen Ambitionen von Stiftern wie Rockefeller, der mit seinen bildungspolitischen und medizinischen Programmen vor allem in den amerikanischen Südstaaten praktisch nationale Politik betrieb, erschienen zeitgenössischen Politikern und Historikern als ein Zeichen nationaler Dominanz durch eine reiche Ostküstenelite, die dem gesamten Land seine sozial-kulturellen Standards zu vermitteln suchte. Programme des General Education Boards, die dazu bestimmt waren, das Bildungsniveau im amerikanischen Süden zu verbessern, beruhten selbstverständlich auf der Prämisse, dass man eine hochwertige Universitätsausbildung lediglich an den etablierten Universitäten der Ostküste erlangen konnte. Der amerikanische Süden erschien den Managern des General Education Boards schlichtweg als ein Entwicklungsland.<sup>68</sup>

Die Errichtung der Ford Stiftung im Jahre 1936, die es der Ford Familie ermöglichte, ihr gesamtes Vermögen von einer Generation zur anderen zu transferieren, ohne dafür auch nur einen Cent Erbschaftssteuer, die sich auf mehr als \$ 300 Millionen belaufen hätte, zu bezahlen, sowie die Entscheidung Henry Fords, seine Aktienanteile an seinem Unternehmen nicht seinen Kindern, sondern seiner Stiftung zu hinterlassen, die sich natürlich in der Kontrolle der Ford Familie befand, förderte die unterschwellig immer noch vorhandene Kritik am ausufernden Stiftungssektor der USA. Am Anfang der 1950er Jahre gab es mit der Ford Stiftung, der Rockefeller Stiftung, der Carnegie Stiftung und der Duke



Stiftung bereits vier Stiftungen, die Stiftungskapitalien über jeweils mehr als \$ 100 Millionen besaßen und damit zu entscheidenden wirtschaftlichen Unternehmen geworden waren, die über umfangreiche Investitionen im amerikanischen Aktienmarkt verfügten. Das Stiftungskapital der Ford Stiftung allein belief sich auf \$ 3,6 Milliarden. Das entsprach etwa 67 Prozent der gesamten Stiftungskapitalien, die an allen amerikanischen Universitäten und Hochschulen verwaltet wurden. Im Falle der Ford Stiftung und der Kellogg Stiftung besaßen diese Stiftungen sogar Kontrolle über Wirtschaftsunternehmen.<sup>69</sup>

Das ungeheure Wachstum der Zahl der Stiftungen und der ihnen anvertrauten Stiftungskapitalien geriet in den 1950er und 1960er Jahren in das Kreuzfeuer amerikanischer Parlamentarier des Kongresses vor allem aus dem amerikanischen Süden, die in den Stiftungen eine zunehmende Gefahr für die Demokratie und die freie Marktwirtschaft sahen. Wright Patman, ein langjähriger Kongress-Abgeordneter aus dem Osten Texas schwang sich zum Wortführer dieser republikanischen Opposition zum Stiftungswesen auf. Im Jahre 1961 begann Patman damit, die Praktiken einzelner Stiftungen mittels mehrerer parlamentarischer Untersuchungsausschüsse öffentlich zu machen. Am Anfang seiner Attacken stand die Untersuchung der Hartford Stiftung, die im Jahre 1929 von John A. Hartford gegründet worden war, um medizinische Forschung zu unterstützen. Diese Stiftung kontrollierte etwa ein Drittel der Aktien der A&P Supermarktkette und verfügte über jährliche Einnahmen von etwa \$ 7,5 Millionen. Derartig hohe Zinseinnahmen waren in den Augen Patmans einfach zu hoch für eine nicht-staatlich kontrollierte Einrichtung, die so großen Einfluss auf das öffentliche Leben nahm. Dieser ersten Untersuchung folgten zahlreiche weitere Anhörungen in Bezug auf spezifische Stiftungen. In den öffentlichen Anhörungen und veröffentlichten Parlamentsberichten machte Patman es sehr deutlich, dass er Stiftungen nicht als eine Bereicherung der amerikanischen Gesellschaft sah, sondern als eine Gefahr. Stiftungen waren für ihn ein Instrument der Steuerhinterziehung, die von reichen Familien dazu benutzt wurden, um die Zahlung von Erbschaftssteuer zu vermeiden, wodurch dem amerikanischen Staat nach seinen Schätzungen etwa \$ 11,5 Milliarden verloren gegangen wären.<sup>70</sup>

In seinem Bericht aus dem Jahre 1963 fasste Patman seine Ansichten

pointiert zusammen, als er schrieb, dass Stiftungen zu Wirtschaftsunternehmen und Steuervermeidungsinstitutionen geworden wären, die schlichtweg eine Gefahr für die Volkswirtschaft und den Staat darstellten. Sie wären schon zu lange toleriert worden und müssten schließlich in die Schranken verwiesen werden. Sollte der amerikanische Staat den Stiftungssektor nicht regulieren und weiterhin mit Steuerbegünstigungen die Reichen dazu verleiten, ihre Vermögen durch die Errichtung von Stiftungen vor der Besteuerung zu schützen, drohte laut Patman eine Zweiklassengesellschaft, in der die Armen Steuern zahlten und die Reichen mit staatlicher Genehmigung Steuern vermieden.<sup>71</sup>

Patmans öffentliche Untersuchungen führten letztendlich zu einer Reform des Steuerrechts im Jahre 1969. Das 1969 eingeführte Steuergesetz bestätigte zwar den Status von Stiftungen als wohltätige Institutionen, die einen Platz in der amerikanischen Gesellschaft einnahmen. Um eine bessere Transparenz der finanziellen Situation der Stiftungen zu erhalten, wurden alle Stiftungen jedoch dazu verpflichtet, jährliche Berichte über ihre Einnahmen und Ausgaben für die Steuerprüfer vorzubereiten. Die wichtigste Neuerung bestand darin, dass Stiftungen jährlich ein Minimum von zuerst 4,5 Prozent und ab 1975 von 6 Prozent ihres geschätzten und nicht ihres realen Einkommens für Stiftungszwecke ausgeben mussten. Mit dieser Regelung sollten Stiftungen dazu gezwungen werden, nicht nur ihre Einnahmen aus der Verzinsung des Stiftungskapitals, sondern auch einen Teil ihres Stiftungskapitals, das damit allmählich abschmelzen und somit die Lebensdauer der betreffenden Stiftung begrenzen würde, auszugeben. Es war damit das ausgemachte Ziel des Gesetzgebers, die stifterischen Aktivitäten und die Lebensdauer von Stiftungen zu beschränken. Insgesamt war dieses Steuergesetz ein Kompromiss zwischen denjenigen politischen Kräften, die Stiftungen bewahren wollten und ihren politischen Opponenten, die Stiftungen auf eine Lebensdauer von 40 Jahren beschränken wollten.<sup>72</sup>

Eine Wende in der Wahrnehmung der Stiftungen vor allem in republikanischen Kreisen kam erst mit der Präsidentschaft von Ronald Reagan, der umfangreiche Kürzungen im Sozialbereich einführte und darauf hoffte, dass er staatliche Aufgaben auf private Institutionen übertragen konnte. Reagan sah als Partner aber weniger die Stiftungen, die ihre Aktivitäten aus ihrem Stiftungskapital finanzierten, als vielmehr Non-

Profit-Organisationen, die von staatlichen und privaten Zuwendungen sowie von eigenwirtschaftlichen Einnahmen lebten. Es waren und sind diese Institutionen, die seit den 1980er Jahren mehr und mehr in den Vordergrund der politischen, wissenschaftlichen und alltäglichen Wahrnehmung der amerikanischen Gesellschaft rückten.<sup>73</sup>

## **V. Zusammenfassung**

Sowohl in den USA als auch in Deutschland entwickelte sich das Stiftungswesen nicht in einem Vakuum, sondern wurde durch politische und rechtliche Entscheidungen vor allem der einzelstaatlichen und weniger der föderalen Regierungen geformt. Und obwohl es als schlichtweg falsch erscheint, die beiden Länder als polare Gegenbilder in Bezug auf ihre Stiftungskultur aufzubauen, so ergibt sich doch eine interessante Zeitverschiebung, die wichtige Auswirkungen auf das Verständnis stifterischen Handelns im deutschen und amerikanischen Kontext hatte. Das Stiftungswesen in Deutschland erlebte seine Blütezeit vor dem Ersten Weltkrieg in direkter zeitlicher Nähe zum industriellen Aufschwung des Landes und damit aber auch in der Periode der Monarchie. In den USA erlebte das Stiftungswesen seinen Aufschwung nach dem Ersten Weltkrieg und damit unter den Bedingungen einer demokratischen Gesellschaft. In der Vergangenheit haben amerikanische Wissenschaftler aufgrund ihrer isolierten Erforschung des amerikanischen Stiftungswesens immer wieder einen direkten Zusammenhang zwischen zivilgesellschaftlichem Engagement in Form des Stiftens und Spendens und der Demokratisierung der Gesellschaft gesehen. Eine vergleichende und hier vor allem Deutschland und die USA ins Auge nehmende Betrachtung lässt hingegen deutlich werden, dass Stiften nicht demokratiefördernd sein musste und zur Stabilisierung monarchischer und autoritärer Systeme beitrug.

Stiften an sich ist keine demokratische Handlungsweise, da die wichtigste Qualifikation des Stifters für diese Tätigkeit in seiner finanziellen Ausstattung und nicht in seiner fachlichen Erfahrung besteht. Stiften erfolgte außerhalb politischer Entscheidungsprozesse und gab den Stiftern eine Machtbasis, die der des Staates zumindest ähnlich war.<sup>74</sup> Stifter, die sich für Museen engagierten, finanzierten diese Museen und

Kunstsammlungen und prägten somit den öffentlich akzeptierten Kunstgeist. Stifter, die sich für Sozialeinrichtungen und Wohnstiftungen betätigten, trafen Entscheidungen über die zu unterstützenden Bewerber und mittels der Architektur der Wohnstiftungen auch über die Struktur der Familie. Stifter, die Stipendien für Studenten und Schüler bereitstellten, entschieden über die Struktur künftiger Eliten hinsichtlich ihres religiösen Bekenntnisses sowie ihrer sozialen und geographischen Herkunft.<sup>75</sup>

## VI. Summary

This article provides a comparative perspective on the development of philanthropy that resulted in the creation of endowments and foundations as well as in the formation of associations that supported cultural institutions in Germany and the United States in the nineteenth and twentieth century. This study details the striking differences and similarities between German and American philanthropy although in ways that will surprise the reader. By 1914 Germany's philanthropic sector was many times larger than the philanthropic sector in the United States. Laws that limited philanthropy as well as the lack of financial resources hindered the growth of philanthropy in the United States during the nineteenth century. Germany, by contrast, was a rich country with many millionaires and a state that tolerated and even encouraged philanthropy. Germany thus developed a close-knit philanthropic network that independently of the state provided private support for virtually every aspect of modern society from education and culture to social services. These philanthropic services were provided by a plethora of institutions that included endowments, foundations, associations, and limited dividend companies.

- 
- 1 Siehe hierzu insbesondere den Beitrag von *Nowotny*, Die Früchte der Neugier: Innovationskultur und Wissenschaftsförderung aus europäischer und amerikanischer Perspektive, in: Kocka/Stock (Hrsg.), Stiften, Schenken, Prägen. Zivilgesellschaftliche Wissenschaftsförderung im Wandel, 2011, S. 21 ff.
  - 2 *Dobkin Hall*, Philanthropie, Wohlfahrtsstaat und die Transformation der öffentlichen Institutionen in den USA, 1945-2000, in: Adam/Lässig/Lingelbach (Hrsg.), Stifter, Spender und Mäzene. USA und Deutschland im historischen Vergleich, 2009, S. 69 ff.
  - 3 *Adam/Lingelbach*, The Place of Foundations and Endowments in German

- History: A Historical-Statistical Approach.
- 4 Adam, *Stiften für das Diesseits – Deutsche Stiftungen in der Neuzeit*, Geschichte in Wissenschaft und Unterricht 63 (2012), 5 ff.
  - 5 Adam, Die volkswirtschaftliche Bedeutung von Stiftungen und „totem Kapital“, in: Adam/Frey/Strachwitz (Hrsg.), *Stiftungen seit 1800. Kontinuitäten und Diskontinuitäten*, 2009, S. 193 ff.
  - 6 Hammack/Anheier, *A Versatile American Institution. The Changing Ideals and Realities of Philanthropic Foundations*, 2013, S. 22 f.
  - 7 Siehe hierzu die Beiträge von *Borgolte* und *Adam*, *Geschichte in Wissenschaft und Unterricht* 63 (2012), 5 ff., 37 ff.
  - 8 Hammack/Anheier, *A Versatile American Institution. The Changing Ideals and Realities of Philanthropic Foundations*, 2013, S. 29.
  - 9 McCarthy, *American Creed. Philanthropy and the Rise of Civil Society 1700-1865*, 2003, S. 53 ff.
  - 10 Hammack/Anheier, *A Versatile American Institution. The Changing Ideals and Realities of Philanthropic Foundations* 2013, S. 31.
  - 11 Hammack/Anheier, *A Versatile American Institution The Changing Ideals and Realities of Philanthropic Foundations*, 2013, S. 31 ff.; McCarthy, *American Creed. Philanthropy and the Rise of Civil Society 1700-1865*, 2003, S. 83 f.
  - 12 Rauer, *Preußisches Landbuch. Hand-Notizen über die im Lande bestehenden Wohlthätigkeits-Anstalten, milden und gemeinnützigen Stiftungen, Institute, Gesellschaften, Vereine etc.*, 1866; *Geffken/Tykocinski*, *Stiftungsbuch der Stadt Leipzig*, 1905.
  - 13 Diese Angaben beruhen auf einer statistischen Auswertung von Rauer, *Preußisches Landbuch. Hand-Notizen über die im Lande bestehenden Wohlthätigkeits-Anstalten, milden und gemeinnützigen Stiftungen, Institute, Gesellschaften, Vereine etc.*, 1866.
  - 14 *Geffken/Tykocinski*, *Stiftungsbuch der Stadt Leipzig*, 1905, S. XLIV.
  - 15 *Geffken/Tykocinski*, *Stiftungsbuch der Stadt Leipzig*, 1905, S. XLIV, S. 507 ff., S. 512 ff., S. 528 f., S. 686 ff.
  - 16 Rauer, *Preußisches Landbuch. Hand-Notizen über die im Lande bestehenden WohlthätigkeitsAnstalten, milden und gemeinnützigen Stiftungen, Institute, Gesellschaften, Vereine etc.*, 1866, S. 518.
  - 17 *Geffken/Tykocinski*, *Stiftungsbuch der Stadt Leipzig*, 1905, S. 494.
  - 18 *Liermann*, *Handbuch des Stiftungsrechts I. Band: Geschichte des Stiftungsrechts*, 1963, S. 282.
  - 19 *Zunz*, *Philanthropy in America: A History*. 2012, S. 204.
  - 20 General Education Board. Founded by John D. Rockefeller for the promotion of education in the United States “without distinction of race, sex, or creed.” Review and Final Report 1902-1964, 1964.
  - 21 Siehe zum Beispiel *Kirchgässner/Becht* (Hrsg.), *Stadt und Mäzenatentum*, 1997.
  - 22 Die öffentlichen Stiftungen im Königreiche Bayern nach dem Stande am Schlusse der Jahre 1900 und 1901, *Zeitschrift des K. Bayerischen Statistischen Bureau*s 1904, Heft 2, 477.

- 23 Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, Berlin, 1902, S. 197.
- 24 Diese Angaben beruhen auf einer statistischen Auswertung von *Rauer*, Preußisches Landbuch. Hand-Notizen über die im Lande bestehenden Wohlthätigkeits-Anstalten, milden und gemeinnützigen Stiftungen, Institute, Gesellschaften, Vereine etc., 1866.
- 25 *Burchardt*, Wissenschaftspolitik im Wilhelminischen Deutschland: Vorgeschichte, Gründung und Aufbau der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften, 1975, S. 70 f; *Adam*, Wissenschaftsförderung im Deutschen Kaiserreich: Die Gründung und Finanzierung der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft im Kontext neuerer Forschungen über das Stiften und Spenden, in: Hoffmann/Kolboske/Renn (Hrsg.), „Dem Anwenden muss das Erkennen vorausgehen“. Auf dem Weg zu einer Geschichte der Kaiser-Wilhelm-/Max-Planck-Gesellschaft, 2014, S. 205 ff.
- 26 Diese Angaben beruhen auf der statistischen Auswertung des Buches *Rauer*, Preußisches Landbuch. Hand-Notizen über die im Lande bestehenden Wohlthätigkeits-Anstalten, milden und gemeinnützigen Stiftungen, Institute, Gesellschaften, Vereine etc., 1866.
- 27 *Burchardt*, Wissenschaftspolitik im Wilhelminischen Deutschland, Vorgeschichte, Gründung und Aufbau der Kaiser-Wilhelm-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften, 1975, S. 72.
- 28 Diese Angaben beruhen auf der statistischen Auswertung des Buches *Rauer*, Preußisches Landbuch. Hand-Notizen über die im Lande bestehenden Wohlthätigkeits-Anstalten, milden und gemeinnützigen Stiftungen, Institute, Gesellschaften, Vereine etc., 1866.
- 29 General Education Board. Founded by John D. Rockefeller for the promotion of education in the United States “without distinction of race, sex, or creed.” Review and Final Report 1902-1964, S. 30.
- 30 *Adam*, Buying Respectability. Philanthropy and Urban Society in Transnational Perspective, 1840s to 1930s, 2009; *Adam*, Profit and Philanthropy. Stock Companies as Philanthropic Institutions in Nineteenth Century Germany, VOLUNTAS 25 (2014), 337 ff.
- 31 *Pfund*, A History of the German Society of Pennsylvania. Bicentenary Edition, 1764-1964, 1964; *Wust*, Guardians on the Hudson. The German Society of the City of New York, 1784-1984, 1984. Siehe auch die Artikel in *Adam* (Hrsg.), Germany and the Americas: Culture, Politics, and History, volume 2, 2005, S. 428 ff.
- 32 *Adam*, Buying Respectability Philanthropy and Urban Society in Transnational Perspective, 1840s to 1930s., 2009, S. 45.
- 33 *Frick*, The Rialto. A Study of Union Square, the Center of New York’s First Theatre District, 1870-1900, 1983, S. 28 ff.; *Rudolph*, Launching the MET, American History Illustrated 18 (1983), 21 ff.
- 34 *Adam*, Buying Respectability Philanthropy and Urban Society in Transnational Perspective, 1840s to 1930s, 2009, S. 107.
- 35 *Adam*, Buying Respectability Philanthropy and Urban Society in Transnational



- Perspective, 1840s to 1930s, 2009, S. 15 ff.
- 36 Gesetz über die Aktiengesellschaften für die Königlich Preussischen Staaten vom 9. November 1843. Text und Materialien herausgegeben und mit einer Einführung versehen von Theodor Baums. 1981; *Hadding/Kießling*, Anfänge deutschen Aktienrechts. Das Preußische Aktiengesetz vom 9. November 1843, in: Eckert (Hrsg.), Der praktische Nutzen der Rechtsgeschichte. Hans Hattenhauer zum 8. September 2001, 2003, S. 159 ff.; *Martin*, Die Entstehung des preußischen Aktiengesetzes von 1843, Vierteljahresschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte 56 Nr. 4 (Dezember 1969), 499 ff.
- 37 Gesetz über die Aktiengesellschaften für die Königlich Preussischen Staaten vom 9. November 1843. Text und Materialien herausgegeben und mit einer Einführung versehen von Theodor Baums, 1981, S. 214.
- 38 Landgerichtsrath Krokisius, Die unter dem Protectorat Seiner Majestät des Kaisers und Königs Wilhelm II. stehenden Berliner gemeinnützige Bau-Gesellschaft und Alexandra-Stiftung – 1847 bis 1907 – 1901; *Hoffmann*, Die Wohnungen der Arbeiter und Armen I. Heft: Die Berliner gemeinnützige Bau-Gesellschaft, 1852.
- 39 *Müller*, Der Leipziger Kunstverein und das Museum der bildenden Künste – Materialien einer Geschichte (1836-1886/87), 1995, S. 27 f.
- 40 *Müller*, Der Leipziger Kunstverein und das Museum der bildenden Künste – Materialien einer Geschichte (1836-1886/87), 1995, S. 86 ff.
- 41 Für Berlin: Allerhöchste Bestätigungsorder die Statuten des Aktienvereins des zoologischen Gartens bei Berlin und der damit verbundenen zoologischen Gesellschaft betreffend; vom 27. Februar d. J. Berlin, den 7. Mai 1845. Für Dresden: Gesellschaftsvertrag des Aktien-Vereins “zoologischer Garten“ zu Dresden, 1888.
- 42 Allerhöchste Bestätigungsorder die Statuten des Aktienvereins des zoologischen Gartens bei Berlin, S. 5 f.
- 43 Zum Wert der Zoo-Aktien siehe: *Klös/ Frädrich/ Klös*, Die Arche Noah an der Spree. 150 Jahre Zoologischer Garten Berlin. Eine tiergärtnerische Kulturgeschichte von 1844-1994, 1994, S. 474.
- 44 Aufforderung zur Gründung einer gemeinnützigen Baugesellschaft in Frankfurt am Main, S. 8 f.
- 45 *Hoffmann*, Die Wohnungen der Arbeiter und Armen, I. Heft: Die Berliner gemeinnützige BauGesellschaft, 1852, S. 52.
- 46 *Adam*, Buying Respectability. Philanthropy and Urban Society in Transnational Perspective, 1840s to 1930s, 2009, S. 126 ff.
- 47 *Adam*, Stiften für das Diesseits – Deutsche Stiftungen in der Neuzeit, Geschichte in Wissenschaft und Unterricht 63 (2012), 14.
- 48 *Ziemke*, Das Städelsche Kunstinstitut – die Geschichte einer Stiftung (Ausstellungskatalog zur Ausstellung im Wissenschaftszentrum Bonn-Bad Godesberg 1980), S. 5 f.
- 49 *Liermann*, Handbuch des Stiftungsrechts. I. Band: Geschichte des Stiftungsrechts, 1963, S. 243f; *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation:

- Überlegungen zur Reform des deutschen Stiftungsrechts auf der Grundlage einer historisch-rechtsvergleichenden Untersuchung der Entstehung des modernen deutschen und amerikanischen Stiftungsmodells, 2001, S. 50 ff.
- 50 Adam, Die volkswirtschaftliche Bedeutung von Stiftungen und „totem Kapital“, in: Adam/Frey/Strachwitz (Hrsg.), Stiftungen seit 1800. Kontinuitäten und Diskontinuitäten, 2009, S. 183 ff.
- 51 Siehe hierzu Hecht, Die Mündel- und Stiftungsgelder in den Deutschen Staaten, 1875.
- 52 Vormundschaftsverordnung vom 5. Juli 1875 (abgedruckt in: Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1875), S. 439.
- 53 Rittershausen, Die Reform der Mündelsicherheitsbestimmungen und der industrielle Anlagekredit. Zugleich ein Beitrag zum Erwerbslosenproblem, 1929, S. 31.
- 54 Graf Strachwitz, Die Stiftung – Ein Paradox? Zur Legitimität von Stiftungen in einer politischen Ordnung, 2010, S. 101.
- 55 Hammack, Making the Nonprofit Sector in the United States. A Reader. 1998, S. 123 ff.; McGarvie, The Dartmouth College Case and the Legal Design of Civil Society, in: Friedman/McGarvie, Charity, Philanthropy, and Civility in American History, 2003, S. 91 ff.; McCarthy, American Creed. Philanthropy and the Rise of Civil Society 1700-1865, S. 83 ff.
- 56 Die Angaben für Deutschland wurden errechnet auf der Basis der Jahrbücher des Vermögens und Einkommens der Millionäre in den deutschen Ländern und Stadtstaaten, die von Rudolf Martin verfasst wurden. Für die USA siehe: Zunz, Philanthropy in America. A History, 2012, S. 8.
- 57 Nolte, The Faces of Social Inequality, in: Keane (Hrsg.), Civil Society. Berlin Perspectives. 2006, S. 71 ff.
- 58 Zollmann, American Law of Charities, 1924, S. 341 f.
- 59 Fowler, Decedent Estate Law of the State of New York. Chapter Thirteen of the Consolidated Laws together with all Amendments, 1911, S. 88 ff.; Laws of the General Assembly of the State of Pennsylvania. Passed at the Session of 1855, 1855, S. 328 ff.; Zollmann, American Law of Charities, 1924, S. 341 ff. Eine detaillierte Geschichte dieser Gesetzgebung mit einer allerdings etwas anderen Interpretation findet sich bei Katz/ Sullivan/Beach, Legal Change and Legal Autonomy. Charitable Trusts in New York, 1777-1893, Law and History Review 3 Nr. 1 (1985), 51 ff.
- 60 von Savigny, System des heutigen Römischen Rechts Band 2, 1840, S. 278.
- 61 Grebing, Geschichte der deutschen Arbeiterbewegung, 1970, S. 51 f.
- 62 Hecht, Die Mündel- und Stiftungsgelder in den Deutschen Staaten, 1875.
- 63 Kipp, Mündelsicherheit, in: Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts, 1923, S. 497 ff.; Rittershausen, Die Reform der Mündelsicherheitsbestimmungen, 1929.
- 64 Mathiak, Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 im Rahmen der Miquelschen Steuerreform 1891/93. Vorgeschichte, Entstehung, Begleitgesetze, Durchführung, 2011.
- 65 Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstags XI.



- Legislaturperiode. II. Session 1905/1906. Erster Sessionsabschnitt vom 28. November 1905 bis zur Vertagung der Session am 28. Mai 1906. Vierter Band, 1906, S. 3351.
- 66 Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstags XI. Legislaturperiode. II. Session 1905/1906. Erster Sessionsabschnitt vom 28. November 1905 bis zur Vertagung der Session am 28. Mai 1906. Vierter Band, 1906, S. 3052.
- 67 *Hofstadter/Metzger*, The Development of Academic Freedom in the United States, 1955, S. 413 ff.
- 68 *Adam*, The Scholarship Program of the General Education Board from 1950 to 1954. Research Report. Abrufbar unter <http://www.rockarch.org/publications/resrep/adam.pdf>.
- 69 *Zunz*, Philanthropy in America: A History, 2012, S. 173 f.
- 70 *Zunz*, Philanthropy in America; A History, 2012, S. 202f; *Dobkin Hall*, Philanthropie, Wohlfahrtsstaat und die Transformation der öffentlichen Institutionen in den USA, 1945-2000, in: *Adam/Lässig/Lingelbach* (Hrsg.), Stifter, Spender und Mäzene. USA und Deutschland im historischen Vergleich, 2009, S. 80 f.
- 71 Tax-Exempt Foundations and Charitable Trusts: Their Impact on Our Economy (Second Installment), Subcommittee Chairman's Report to Subcommittee No. 1, Select Committee on Small Business House of Representatives 88<sup>th</sup> Congress October 16, 1963, 1963, S. XII.
- 72 *Zunz*, Philanthropy in America: A History, 2012, S. 230.
- 73 *Dobkin Hall*, A Historical Overview of Philanthropy, Voluntary Associations, and Nonprofit Organizations in the United States, 1600-2000, in: *Powell/Steinberg* (Hrsg.), The Nonprofit Sector. A Research Handbook (Second Edition), 2006, S. 55 f; *Dobkin Hall*, Philanthropie, Wohlfahrtsstaat und die Transformation der öffentlichen Institutionen in den USA, 1945-2000, in: *Adam/Lässig/Lingelbach* (Hrsg.), Stifter, Spender und Mäzene. USA und Deutschland im historischen Vergleich, 2009, S. 86 ff.
- 74 *McCarthy*, Women and Political Culture, in: *Friedman/McGarvie*, Charity, Philanthropy, and Civility, Erscheinungsjahr, S. 179 ff.; *Adam*, Buying Respectability. Philanthropy and Urban Society in Transnational Perspective, 1840s to 1930s, 2009.
- 75 *Thomas Adam*, Stipendienstiftungen und der Zugang zu höherer Bildung in Deutschland von 1800 bis 1960, 2008.

# Ehrenamt zum Nulltarif – Stiftungen zwischen Dilettantismus und Monetarisierung

BERIT SANDBERG

- I. Einführung
- II. Indizien für Dilettantismus in Stiftungen
- III. Empirische Befunde zur Bedeutung des bezahlten Ehrenamtes
- IV. Mythos Unentgeltlichkeit
- V. Fazit und Ausblick
- VI. Zusammenfassung
- VII. Summary

## I. Einführung

*Gaius Maecenas* gilt als Urahn der Philanthropen, denn er liebte die Künste und er förderte sie. Er versuchte sich auch selbst in der Dichtkunst und wurde dafür von talentierteren Zeitgenossen wie *Seneca* verrissen.<sup>1</sup> *Gaius Maecenas* war ein Dilettant.

Der Dilettant hat es nicht nötig, mit seinen Arbeiten Geld zu verdienen oder gar seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Er sucht den unterhaltsamen, anregenden Zeitvertreib.<sup>2</sup> Wer sich wie *Gaius Maecenas* in den alteuropäischen Gesellschaften als ambitionierter Laie den Künsten oder den Wissenschaften widmet, demonstriert seine Zugehörigkeit zur Oberschicht und verkörpert das zeit- und standesgemäße Bildungsideal.<sup>3</sup> Der Begriff des Dilettanten ist entsprechend positiv besetzt.

Das ändert sich Ende des 18. Jahrhunderts, als *Goethe* und *Schiller* in ihren Schemata scharfe Kritik am Dilettanten üben: “Der Dilettant verhält sich zur Kunst wie der Pfuscher zum Handwerk.”<sup>4</sup> Der Kunstliebhaber und ambitionierte Laie wird nun vom Künstler bzw. Kenner und Fachmann abgegrenzt.<sup>5</sup> Der Dilettant wird zum Stümper degradiert<sup>6</sup> und das Wort

zum Schimpfwort.<sup>7</sup> Bis heute ist die Wortbedeutung über die schönen Künste hinaus mit Oberflächlichkeit und Inkompetenz verknüpft, aber auch mit Leidenschaft und Dekadenz.<sup>8</sup>

„Der sachliche Kern des Begriffs ist ein sozialer: der 'Amateur' im Gegensatz zum Professionellen. Eine Produktion ist *dilettantisch* (laienhaft inkompetent) und ihr Urheber pejorativ *Dilettant* zu nennen, sofern sie gültige Standards unterbieten. In diesem Sinne spricht man (literatur-)kritisch von *Dilettantismus*.“<sup>9</sup> Ein Dilettant ist jemand, der sich privat und auf eigene Rechnung produktiv betätigt, jedoch von den Professionellen nicht anerkannt wird. Diese beziehen ihre Legitimation und Autorität daraus, dass sie eine formalisierte Ausbildung abgeschlossen und damit eine spezifische Fachkompetenz erworben haben.<sup>10</sup>

Der folgende Beitrag geht von der These aus, dass Führungskräfte in Stiftungen überwiegend Dilettanten im Sinne der historischen Bedeutung des Begriffes sind. Es sind Ehrenamtliche, die sich aus Liebhaberei und mit Leidenschaft für eine Stiftung engagieren, und zwar ohne offensichtlichen Erwerbszweck. Das wirft mehrere Fragen auf: Sind Ehrenamtliche in Stiftungen zugleich Dilettanten im negativen Sinne? Ist ihr Engagement wirklich frei von jeglicher Verdienstabsicht? Ist das Ehrenamt in Stiftungen wirklich das klassische, d. h. unbezahlte Ehrenamt? Gibt es die Monetarisierung, d. h. die „Zunahme von Tätigkeitsformen im Zwischenbereich von unbezahlttem freiwilligen Engagement und regulärer Erwerbsarbeit“, <sup>11</sup> die im Dritten Sektor allgemein beobachtet wird, auch in Stiftungen? Wie lassen sich diese Befunde erklären? Verbessert die Vergütung von Ehrenamtlichen das Stiftungshandeln?

Der vorliegende Beitrag versucht, diese Fragen zu beantworten. Dazu werden Ergebnisse aus verschiedenen empirischen Studien präsentiert und in Thesen überführt. Abschnitt II lotet den Zusammenhang zwischen Ehrenamt und Professionalisierung aus. Abschnitt III präsentiert Befunde zur Bezahlung von Ehrenamtlichen in Stiftungen, die sich mit politischen, rechtlichen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen erklären lassen (Abschnitt IV). Abschnitt V wagt eine abschließende Prognose zu Professionalisierung und Monetarisierung.<sup>12</sup>

## II. Indizien für Dilettantismus in Stiftungen

Die meisten Stiftungen sind Kleinstorganisationen und das Stiftungshandeln ist auch auf der Führungsebene von freiwilligem Engagement geprägt.<sup>13</sup> Drei Viertel der Stiftungen können ihre Arbeit nur mit Hilfe von Freiwilligen aufrechterhalten.<sup>14</sup> Das gilt auch für die Führungsebene. 95,5 % der Stiftungen haben einen Vorstand, der ganz oder teilweise ehrenamtlich arbeitet (siehe [Abbildung 1](#)).<sup>15</sup> Jede dritte Stiftung (33 %) hat eine (teilweise mehrköpfige) ehrenamtliche Geschäftsführung.<sup>16</sup> Wie hoch der Anteil der ehrenamtlichen Geschäftsführer ist, ist nicht bekannt. Nach nicht repräsentativen Erhebungen liegt er zwischen 25 % und 50 %.<sup>17</sup>

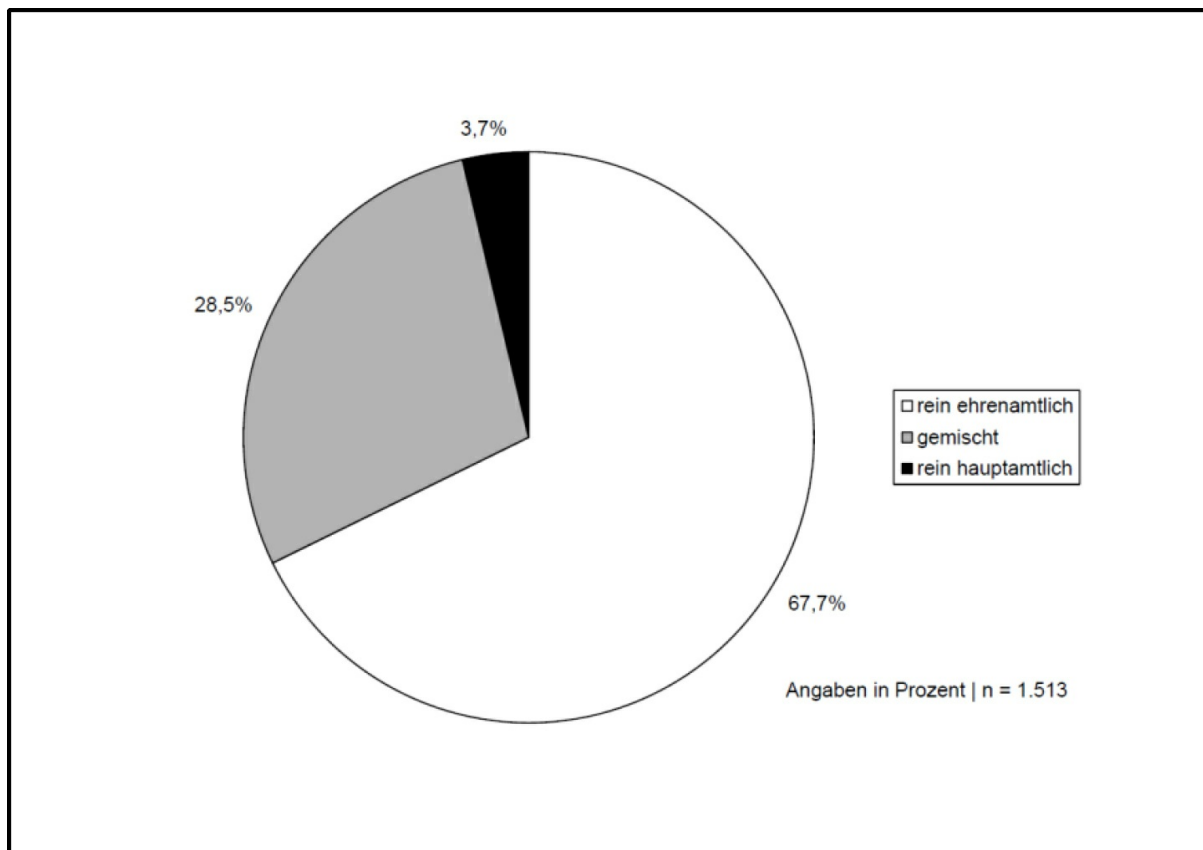


Abbildung 1: Besetzung von Stiftungsvorständen<sup>18</sup>

Vor allem in kleinen Organisationen müssen ehrenamtliche Führungskräfte Generalisten sein. Von ihnen wird ein breites Fachwissen erwartet: Fachkompetenz in Bezug auf den Stiftungszweck (80 %), betriebswirtschaftliches Wissen bzw. Managementkompetenz (52 %),

Fachkompetenz in der Vermögensverwaltung (48 %) und Fachkompetenz im Steuerrecht, insbesondere im Gemeinnützigkeitsrecht (35 %).<sup>19</sup> Inwieweit Ehrenamtliche diese Erwartungen erfüllen und inwieweit sie sich ihren Aufgaben gewachsen fühlen, ist nicht bekannt. Kenner der Szene sind skeptisch: „Es ist so wahnsinnig viel Inkompetenz unterwegs. ... Das liegt aber nicht daran, dass die Menschen nicht willig sind, sondern dass sie für ein Feld betrachtet werden, das nicht kompetenzaffin ist.“<sup>20</sup>

Fachkompetenz scheint nicht immer das ausschlaggebende Kriterium für eine Bestellung zum Stiftungsvorstand oder Geschäftsführer zu sein. 84 % der Privatpersonen, die eine Stiftung gründen, sichern sich selbst einen Platz im Vorstand. 38 % machen Freunde und Bekannte, ihren Partner (30 %) oder ihre Kinder (17 %) zu Vorstandsmitgliedern.<sup>21</sup> Vielfach stehen also persönliche Beziehungen und die Identifikation mit dem Stiftungszweck im Vordergrund.<sup>22</sup> Der Verdacht, dass Stiftungen teilweise dilettantisch geführt werden, liegt also nahe.

Die fachliche Spezialisierung und Professionalisierung ist ein gesamtgesellschaftliches Phänomen, das auch den Nonprofit-Sektor erfasst hat.<sup>23</sup> Im Zusammenhang mit Stiftungen wird der Begriff Professionalisierung als diffuse Worthülse gebraucht, und zwar entweder normativ – „Stiftungen müssen professioneller werden.“<sup>24</sup> – oder deskriptiv – „Stiftungen werden professioneller.“<sup>25</sup> Gemeint ist die Erweiterung von Fachwissen um Managementkompetenz<sup>26</sup> und somit „der gekonnte ... Einsatz betriebswirtschaftlicher Methoden“.<sup>27</sup>

Dass das Stiftungshandeln der Rhetorik widerspricht, lässt sich an einem aktuellen Beispiel illustrieren. Das Magazin DIE STIFTUNG brachte im August 2014 einen Artikel unter der Überschrift „Stiftungen professionalisieren sich“.<sup>28</sup> Anlass war die Strategie-Studie des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, die mit der Feststellung lanciert wurde: „Unser Fazit: Stiftungen arbeiten immer professioneller.“<sup>29</sup>

Da wurde ein Trend ausgerufen, obwohl es sich nicht um eine Längsschnittstudie mit Referenzdaten handelt, und die nüchterne Interpretation der veröffentlichten Daten liefert ein anderes Ergebnis. „Über die Hälfte der befragten Stiftungen [51,3 %] bespricht jährlich ihre Ziele“.<sup>30</sup> Ähnlich informell gehen vor allem kleine, mutmaßlich

ehrenamtlich geführte Stiftungen mit Planung um: „Auch wenn Strategien nicht immer in schriftlicher Form vorliegen, werden sie doch mündlich beraten“.<sup>31</sup> Abgesehen davon, dass strategische Pläne ausformulierte Dokumente sind, die Ziele und Maßnahmen zur Zielerreichung für einen bestimmten Zeitraum festlegen und priorisieren, würde eine Überprüfung der quantitativ erhobenen Werte zu vorhandenen Strategien vermutlich aufdecken, dass unter Zielen und Strategien häufig die satzungsmäßigen Stiftungszwecke verstanden werden.<sup>32</sup> Vor zehn Jahren war die Situationsanalyse mit 44,7 % das am häufigsten genutzte Instrument des strategischen Managements. In 38,5 % der Stiftungen war keinerlei strategisches Management vorhanden.<sup>33</sup> Angesichts der geringen Dynamik des Stiftungswesens dürften sich diese Werte nicht wesentlich erhöht haben.

Insgesamt ist der Professionalisierungsgrad von Stiftungen schwer einzuschätzen. Mehr als zwei Drittel aller Stiftungen wenden mindestens ein betriebswirtschaftliches Instrument an (69 %).<sup>34</sup> Ob ein intensiverer Einsatz betriebswirtschaftliche Methoden angemessen wäre, kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Außerdem ist unklar, inwieweit sich ehrenamtlich geführte Stiftungen in Bezug auf eine betriebswirtschaftlichen Orientierung von anderen unterscheiden. Wichtiger als eine tatsächliche Professionalisierung scheint jedenfalls ihre gelungene Repräsentation nach innen und außen zu sein.

### **III. Empirische Befunde zur Bedeutung des bezahlten Ehrenamtes**

Das Phänomen, dass Ehrenamtliche direkte Geldzahlungen oder geldwerte Leistungen für ihre Tätigkeit erhalten,<sup>35</sup> wird begrifflich unscharf als „bezahltes Ehrenamt“, „vergütetes Ehrenamt“, „vergütetes freiwilliges Engagement“ oder auch als „nebenberufliches Ehrenamt“ bezeichnet.<sup>36</sup> Als Vergütung sind solche Leistungen dann aufzufassen, wenn sie die aufgewendete Arbeitszeit und Arbeitskraft kompensieren sollen. Beispiele sind pauschale Aufwandsentschädigungen, Honorare und Sitzungsgelder.

Für die folgende Analyse wurden die Daten der Freiwilligensurveys aus

den Jahren 1999, 2004 und 2009<sup>37</sup> sowie eigene Erhebungen, nämlich die Studien zur Vergütung von Führungskräften in Stiftungen von 2007 und 2014 herangezogen, die Vergütungsangaben aus dem Vorjahr dokumentierten.<sup>38</sup> Bei den Freiwilligensurveys wurden Angaben zu Leitungs- oder Vorstandspositionen in Nonprofit-Organisationen erfasst, in den Vergütungsstudien Angaben zu ehrenamtlichen Mitgliedern von Stiftungsvorständen und Geschäftsführungen. Die für die Vergütung relevanten Kategorien sind trotz methodischer Unterschiede zwischen den Freiwilligensurveys und den Vergütungsstudien<sup>39</sup> im Wesentlichen deckungsgleich.

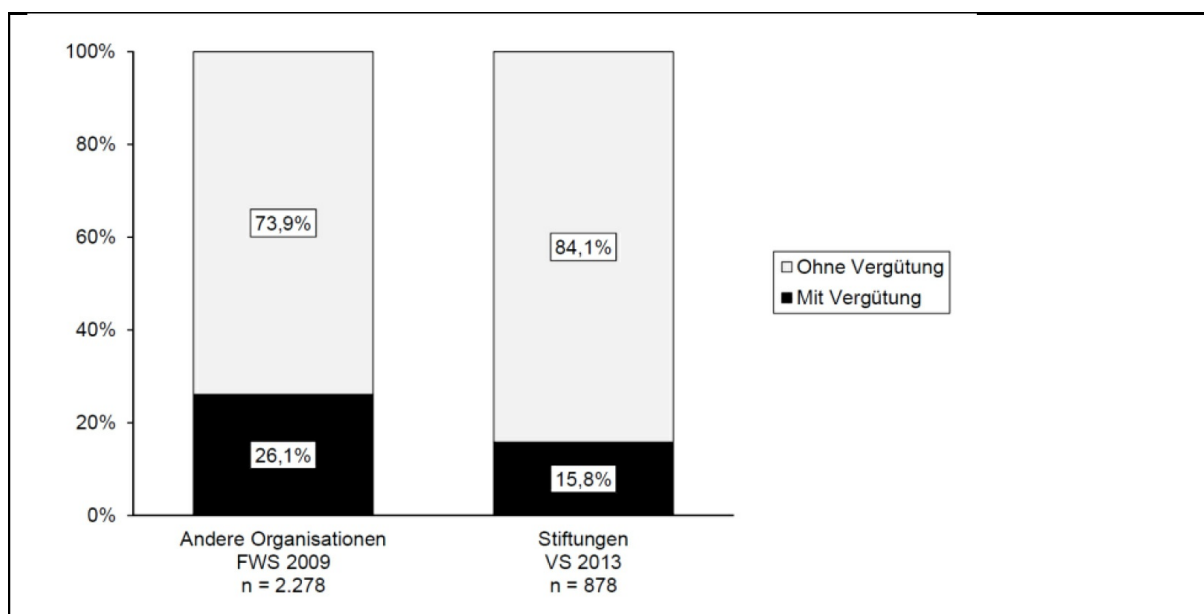


Abbildung 2: Vergütung von Ehrenamtlichen

Der Anteil der Ehrenamtlichen, die für ihr Engagement in einer Stiftung im Jahr 2013 irgendeine Form von Vergütung erhielten, liegt mit 15,8 % um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als der Anteil der bezahlten Ehrenamtlichen in anderen Organisationen (26,1 %) (siehe [Abbildung 2](#)). Während dort jeder Zehnte mit Sachleistungen belohnt wird, beschränkt sich diese Form der Vergütung in Stiftungen auf Einzelfälle (siehe [Tabellen 1](#) und [2](#)).

	<b>Freiwilligensurvey</b>		
	1999	2004	2009
	n = 2.026	n = 1.702	n = 2.278
Pauschale, Honorar etc.	14,1	15,7	17,0
Geldwerte Leistungen	4,8	k.A.	11,5
Keine Vergütung	81,5	84,3	73,9

Angaben in Prozent | Mehrfachantworten

*Tabelle 1: Vergütung von Freiwilligen in Leitungs- oder Vorstandspositionen (alle Organisationsformen)*

	<b>Vergütungsstudie</b>	
	2006	2013
	n = 625	n = 878
Pauschale, Honorar etc.	24,5	15,6
Geldwerte Leistungen	k.A.	0,2
Keine Vergütung	75,5	84,1

Angaben in Prozent | Mehrfachantworten

*Tabelle 2: Vergütung von Ehrenamtlichen in Stiftungsvorständen und -geschäftsführungen*

Eine Interpretation der vorliegenden Daten im Sinne eines Zeitvergleichs ist aus methodischen Gründen problematisch. Die Werte geben aber zumindest einen Anhaltspunkt für die Entwicklung des bezahlten Ehrenamtes. Im Nonprofit-Sektor sank die Quote der bezahlten Freiwilligen in Leitungs- oder Vorstandspositionen von 1999 bis 2004 von 18,5 % auf 15,7 %, stieg aber in den folgenden fünf Jahren auf 26,1 % an (siehe [Tabelle 1](#)). Bei Stiftungen lässt sich diese Monetarisierung nicht nachweisen. Hier sanken die Werte für Mitglieder von Vorständen und Geschäftsführungen von 24,5 % auf 15,9 % (2006 bzw. 2013) (siehe [Tabelle 2](#)).<sup>40</sup>



In welchem Umfang werden Ehrenamtliche in Stiftungen vergütet? Mit der Vergütungsstudie von 2014 wurden 128 Personen erfasst, die als ehrenamtliche Vorstände eine Aufwandsentschädigung beziehen. Das entspricht einem Anteil von 15,4 % der befragten ehrenamtlichen Vorstände. Ihre Vergütungen weisen eine extrem große Spanne auf: Die Beträge reichen von 50 Euro bis 52.000 Euro pro Jahr. Ein besserer Anhaltspunkt als das arithmetische Mittel ist daher der Median: Die Hälfte der bezahlten Ehrenamtlichen erhält nicht mehr als 1.200 Euro im Jahr. Die Aufwandsentschädigungen pro Stunde reichen von 13 Cent bis ca. 230 Euro mit einem Median von 7 Euro pro Stunde. Nur 9 von 47 ehrenamtlichen Geschäftsführern, zu denen entsprechende Angaben vorliegen, erhalten eine Vergütung für ihre Arbeitsleistung. Ihre jährliche Aufwandsentschädigung reicht von 200 Euro bis 6.000 Euro und liegt im Median bei 1.800 Euro. Daraus ergeben sich bei jedem zweiten Geschäftsführer Stundensätze von höchstens 10 Euro.

Obwohl die Vergütung ein Entgelt für die aufgewandte Arbeitszeit ist, ist der Zeitaufwand kein Maßstab für ihre Bemessung. Es gibt keinen Zusammenhang zwischen dem zeitlichen Umfang des freiwilligen Engagements und der Vergütungshöhe. Als wichtigstes Kriterium wird die Leistung der Ehrenamtlichen benannt (27 %) – ein Aspekt der einigen Ermessensspielraum erlaubt. Oft folgt die Bezahlung Ehrenamtlicher individuellen Honorarsätzen (20,5 %). Der gesetzliche Steuerfreibetrag, die sogenannte Ehrenamtspauschale,<sup>41</sup> scheint als Maßstab irrelevant zu sein. Nur wenige Stiftungen benennen ihn ausdrücklich als Kriterium, und mehr als die Hälfte der bezahlten Ehrenamtlichen bleibt mit ihrer Vergütung in den Grenzen des Freibetrages.

Bemerkenswert ist, was in Bezug auf ehrenamtliche Tätigkeit als Vergütung gilt und was nicht. Bei Geschäftsführern gibt es keine Missverständnisse, aber bei Vorstandsmitgliedern ist der Irrglaube, es handele sich bei Aufwandsentschädigungen *nicht* um Vergütungen, weit verbreitet. Ein Drittel der Befragten stuft Entgelte für freiwillig erbrachte Arbeitsleistungen nicht als Vergütung ein (34,4 %) und setzt den Begriff Vergütung offenbar mit dem Gehalt eines Hauptamtlichen gleich. Nach ihrem Selbstverständnis sind Ehrenamtliche in Stiftungen also unentgeltlich tätig.

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten: Es gibt das bezahlte Ehrenamt auch in Stiftungen, aber es ist seltener als in anderen Bereichen des Nonprofit-Sektors und anders als dort hat es in den vergangenen Jahren auch nicht zugenommen.

## **IV. Mythos Unentgeltlichkeit**

Wie lässt sich die vergleichsweise geringe Bedeutung des bezahlten Ehrenamtes im Stiftungswesen erklären?

Im Allgemeinen wird der Einsatz von Freiwilligen in Nonprofit-Organisationen damit begründet, dass Ressourcen für professionelle, d. h. hauptamtliche Arbeit fehlen.<sup>42</sup> Weniger als drei Viertel aller Stiftungen (72,4 %) haben ein Vermögen von höchstens 1 Million Euro,<sup>43</sup> und sind angesichts von durchschnittlichen Renditen von ca. 3 %<sup>44</sup> nicht in der Lage, aus den Stiftungserträgen hauptamtliche Vollzeitkräfte zu finanzieren. Das Ehrenamt ist ein Weg, mit diesem Ressourcenmangel umzugehen. Ein weiteres Argument bezieht sich auf die steuerrechtlich flankierte Erwartung, dass ein möglichst großer Teil der verfügbaren Mittel dem gemeinwohlorientierten Zweck der Organisation unmittelbar zu Gute kommen und die Verwaltungskosten entsprechend niedrig gehalten werden sollen. Dienstleistungen zu erbringen ist in der Regel personalintensiv. Durch die Arbeit von Ehrenamtlichen lassen sich die nicht unmittelbar projekt- bzw. zweckbezogenen Personalkosten reduzieren.

Diese Erklärungen entsprechen einer akteurszentrierten betriebswirtschaftlichen Sichtweise, die sich im Theorieansatz der Ressourcenabhängigkeitstheorie niedergeschlagen hat. Institutionen verhalten sich so, wie es ihre potenziellen Unterstützer von ihnen erwarten.<sup>45</sup> Durch eine sparsame Verwaltung legitimieren sich Stiftungen insbesondere gegenüber der Stiftungsaufsicht und den Finanzbehörden, gegenüber potenziellen Geldspendern, Zeitspendern und Zustiftern und sie sichern sich im Wettbewerb um Ressourcen und Aufmerksamkeit deren finanzielle oder geldwerte Unterstützung. Diese betriebswirtschaftliche Perspektive greift jedoch zu kurz.

Eine systemische Betrachtung liefert eine andere Erklärung. Der zentralen These neoinstitutionalistischer Theorieansätze nach bilden Organisationen formale Strukturen wie Verhaltensregeln und Verfahrensweisen nicht aus, um möglichst effizient Probleme zu lösen, sondern damit ihnen von ihren Anspruchsgruppen Legitimation zugeschrieben wird. Im Unterschied zur akteurszentrierten Perspektive bringt sparsames Handeln als solches keine Legitimation, sondern die Legitimation ergibt sich aus der demonstrativen Unterwerfung unter kollektive Erwartungen. Es ist die Konformität mit diesen Umwelterwartungen, die Legitimität erzeugt.<sup>46</sup>

Diese Umwelterwartungen an das Verhalten von Organisationen werden zur Institution, zu einem verhaltensregulierenden Normengefüge. Es sind sogenannte Rationalitätsmythen, denn ihre Wirksamkeit beruht auf kollektivem Glauben, ohne dass sie sich objektiv überprüfen ließen.<sup>47</sup> Organisationen passen sich an diese Erwartungen an, sie folgen kodifizierten Normen und sie kopieren erfolgreiche Organisationen. So erzeugt der Konformitäts- und Anpassungsdruck innerhalb eines Feldes vergleichbarer Organisationen Homogenität.<sup>48</sup>

Das klassische Ehrenamt geht auf Mythen in der Organisationsumwelt zurück, nicht unbedingt auf ein Kosten-Nutzen-Kalkül. Ob Ehrenamtliche bezahlt werden oder nicht, hängt nicht davon ab, ob sich die Stiftung das leisten kann und will, sondern davon, was in der Umwelt als rational, effektiv und effizient gilt. Indem Stiftungen auf eine Bezahlung von Ehrenamtlichen verzichten, reagieren sie auf Druck von außen. Stiftungen, die nach Legitimation streben, werden sich dem Mythos der Unentgeltlichkeit unterwerfen.

Die Entstehung des Mythos Unentgeltlichkeit lässt sich auf drei Ebenen nachzeichnen: in Politik, Recht und Gesellschaft.

Für das Verständnis von bürgerschaftlichem Engagement im politischen Raum hat die Enquete-Kommission "Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements" Maßstäbe gesetzt. Sie definierte bürgerschaftliches Engagement als freiwillig und kooperativ, gemeinwohl- und nicht gewinnorientiert und damit als unentgeltlich.<sup>49</sup> Im Bericht der Kommission heißt es: „Die ureigenste Natur des Ehrenamtes liegt in der Unentgeltlichkeit. Motivation muss nicht unbedingt eine altruistische Regung sein, doch entscheidendes Moment ist das Tätigwerden für das

Gemeinwohl. Dies schließt ein entgeltliches Tätigwerden aus. Diese Trennung sollte im Grundsatz beibehalten werden, selbst wenn die Aussicht auf Bezahlung einen Anreiz zum Engagement ausüben würde.“<sup>50</sup>

Die Entwicklung geeigneter Maßnahmen zur politisch gewollten Förderung des freiwilligen Engagements war und ist von dieser Auffassung geprägt. Einerseits wird den Engagierten Altruismus unterstellt, andererseits wird vermutet, dass sie sich mit Anreizen und Formen von Anerkennungskultur motivieren lassen. In diesem Spannungsfeld wurden die rechtlichen Rahmenbedingungen so gesetzt, dass das bezahlte Ehrenamt eine Ausnahme vom Grundsatz der Unentgeltlichkeit ist.

Im Stiftungsrecht finden sich nur wenige Normen zur Vergütung von Organmitgliedern. Allgemein gilt der Grundsatz der sparsamen und wirtschaftlichen Verwaltung der Stiftung (§ 7 Abs. 1 BaWürttStiftG; Art. 7 BayStiftG; § 4 Abs. 1 SächsStiftG; § 8 Abs. 1 ThürStiftG), wobei in der Praxis Verwaltungsausgaben von 10 bis 30 % der Erträge als angemessen gelten.<sup>51</sup> Manche Landesgesetze sehen ausdrücklich die Möglichkeit vor, ehrenamtlichen Organmitgliedern nicht nur ihre Auslagen zu ersetzen, sondern auch eine Aufwandsentschädigung zu zahlen (§ 4 Abs. 6 SchlHolStiftG). Teilweise verlangen sie schriftliche Regelungen zur Vergütung von Organmitgliedern (§ 6 Abs. 2 S. 2 BremStiftG; § 6 Abs. 4 S. 3 NdsStiftG; § 5 Abs. 3 S. 2 SaarlStiftG), machen aber keine konkreten Vorgaben zu deren Bemessung.

Die Justizsenatorin der Hansestadt Hamburg hat 2014 vorgeschlagen, Regelungen zur Vergütung von Stiftungsvorständen verbindlich in die Satzung aufzunehmen. Im zeitgleich veröffentlichten Beschluss der Justizministerkonferenz zur Reform des Stiftungsrechts wurde dieses Detail allerdings nicht berücksichtigt,<sup>52</sup> denn Stiftungen dürfen Vorstandsmitglieder inzwischen schon von Gesetzes wegen nur dann vergüten, wenn ihre Satzung dies ausdrücklich zulässt. Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 1.2.2013 wurde an § 27 Abs. 3 BGB nämlich ein Satz 2 angefügt: „Die Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig.“ Dies gilt ab 1.1.2015 über § 86 S. 1 BGB auch für Stiftungen.

Damit wurden die zivilrechtlichen Bestimmungen den steuerrechtlichen

Verfahrensrichtlinien angepasst. Das BMF hatte in Analogie zur Auslegung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen für Vereine<sup>53</sup> bereits zuvor klargestellt, dass der Zeitaufwand von Ehrenamtlichen nur dann finanziell entschädigt werden darf, wenn eine Ausnahmeregelung in der Satzung dies zulässt (AEAO Nr. 23 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Stiftungen, die ehrenamtlichen Organmitgliedern eine Tätigkeitsvergütung zahlen wollen, müssen bereits seit 2011 eine Satzungsregelung vorweisen, die dies ausdrücklich erlaubt.

Dem waren vier Schreiben des BMF vorausgegangen, die an die höchstrichterliche Rechtsprechung anknüpften<sup>54</sup> und mit Verweis auf die zivilrechtlichen Vorschriften eine Vergütung von Organmitgliedern unter Satzungsvorbehalt stellten.<sup>55</sup> Hintergrund für diese Stellungnahmen war die sogenannte Ehrenamtspauschale, die auf das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements von 2007 zurückgeht. Einnahmen, die mit der nebenberuflichen Tätigkeit für eine gemeinnützige Einrichtung bzw. Stiftung erzielt werden, bleiben nach § 3 Nr. 26a S. 1 EStG steuerfrei. Mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz wurde der Steuerfreibetrag rückwirkend ab 1.1.2013 von 500 Euro auf 720 Euro erhöht.

Der Gesetzgeber hat mit der Ehrenamtspauschale u. a. das Argument aufgegriffen, Einnahmen aus freiwilliger Tätigkeit würden Engagement-Barrieren abbauen und seien für Engagierte ein möglicher Beitrag zur Existenzsicherung.<sup>56</sup> Diese Regelungen gehen außerdem auf die Vermutung zurück, Bezahlung sei ein Anreiz zum Engagement und eine wirkungsvolle Form der Anerkennung. Dagegen wird u. a. angeführt, dass intrinsische Motivation durch materielle Anreize verdrängt würde.<sup>57</sup> Alle diese Hypothesen sind empirisch nicht belegt. Es ist zu vermuten, dass die individuelle Motivation zu ehrenamtlicher Tätigkeit stark vom gesellschaftlichen Umfeld abhängt. Während der politische und rechtliche Rahmen auch für andere Nonprofit-Organisationen gilt, weisen Stiftungen in Bezug auf den gesellschaftlichen Hintergrund der Akteure Besonderheiten auf, die sich auch auf die Einstellung zum bezahlten Ehrenamt auswirken.

84 % der Privatpersonen, die eine Stiftung gründen, nehmen selbst einen Platz in einem Organ ein.<sup>58</sup> Die meisten sichern sich auf Lebenszeit einen

Platz im Vorstand. Das bedeutet, in jeder zweiten Stiftung ist zunächst der Stifter involviert. Auch wenn der typische Stifter nicht existiert, handelt es sich um eine Personengruppe, deren Merkmale von der Gesamtbevölkerung abweichen. Die meisten Stifter sind vermögend und haben einen großbürgerlichen oder bürgerlichen Hintergrund. Sie sind überdurchschnittlich gut ausgebildet und beruflich erfolgreich. Unternehmer bilden mit 44 % die größte Berufsgruppe.<sup>59</sup> Auch wenn sie nicht selbst gestiftet haben, sind die meisten ehrenamtlichen Vorstände Akademiker (80,7 %); jeder Fünfte hat promoviert (22,1 %). Diese soziodemographischen Merkmale lassen darauf schließen, dass materielle Anreize für das Engagement in Stiftungen eine weitaus geringere Bedeutung haben als altruistische Motive und das mit dem Ehrenamt verbundene Prestige. Führungskräfte in Stiftungen schätzen an ihrer Position die Gestaltungsmöglichkeiten und die Freiheitsgrade, aber auch die soziale Anerkennung.<sup>60</sup>

Ehrenamtliche in Stiftungen gehören in der Regel einer gesellschaftlichen Elite an, in der Philanthropie zum Wertekanon gehört.<sup>61</sup> Engagierte, die beruflich erfolgreich sind, übertragen ihr Leistungsethos auf die ehrenamtliche Tätigkeit und kultivieren damit ein „Ethos der gesellschaftlichen Partizipation“.<sup>62</sup> So lassen auch die Daten der Freiwilligensurveys von 2004 und 2009 vermuten, dass Ehrenamtliche in Stiftungen eine andere Werteorientierung haben als Freiwillige, die in anderen Organisationsformen eine Leitungs- oder Vorstandsposition innehaben. Da sich diese Analyse<sup>63</sup> nur auf Angaben von insgesamt 28 Führungskräfte in Stiftungen stützen kann, liefert sie allerdings nicht mehr als einen Hinweis, der einer umfassenden empirischen Überprüfung bedarf.

Die befragten ehrenamtlichen Führungskräfte in Stiftungen repräsentieren alle fünf Wertetypen: die ordnungsliebenden Konventionalisten, die hedonistischen Materialisten, die nonkonformen Idealisten, die aktiven Realisten und die perspektivlos Resignierten.<sup>64</sup> Da sich die Verteilung von 2004 vom Befund in 2009 unterscheidet, ist das Bild diffus. Auffällig ist jedoch, dass es in Stiftungen durchweg deutlich mehr „aktive Realisten“ zu geben scheint als in Vereinen, Verbänden und anderen Organisationen.<sup>65</sup> Das sind Menschen, die sich zwar an Konventionen

orientieren, aber zugleich offen für Neues sind. „Aktive Realisten“ sind überdurchschnittlich leistungsorientiert und hilfsbereit.<sup>66</sup>

Sollte sich die Bezahlung Ehrenamtlicher in Stiftungen auch in Zukunft auf einem deutlich niedrigeren Niveau bewegen als in anderen Nonprofit-Organisationen, sind es in erster Linie soziodemographische und psychographische Einflussfaktoren und die Wertvorstellungen der sozialen Bezugsgruppen der Ehrenamtlichen, die diese Abweichung erklären und den Mythos der Unentgeltlichkeit etablieren.

## **V. Fazit und Ausblick**

42 % aller Stiftungen stellen fest, dass es schwieriger wird, Positionen in Leitungs- und Aufsichtsorganen mit Ehrenamtlichen zu besetzen.<sup>67</sup> Vor diesem Hintergrund wird die Vergütung freiwilliger Arbeit zum Anreiz, der nicht nur Anerkennung symbolisiert, sondern auch dazu beiträgt, Ehrenamtliche langfristig an die Stiftung zu binden. Das bezahlte Ehrenamt sichert Stiftungen den Zugang zu unverzichtbaren personellen Ressourcen.<sup>68</sup> Ist es auch ein Schlüssel zur erwünschten Professionalisierung?

Das Strukturmerkmal der Freiwilligkeit gilt als eine Ursache für ineffektives Handeln von Nonprofit-Organisationen. Freiwillige sind „philanthropische Amateure“, denen moralische und religiöse Überzeugungen, aber wenig Fachkompetenz bescheinigt werden.<sup>69</sup> Für unbezahlte Ehrenamtliche in Stiftungen ist der Wunsch, Gutes zu tun und anderen Menschen zu helfen, die stärkste Motivation, während bezahlten Führungskräften der hohe Grad an Eigenverantwortung wichtiger ist. Unbezahlte Führungskräfte schätzen an ihrer Arbeit das „Wir-Gefühl“, bezahlte das intellektuelle Niveau ihrer Tätigkeit.<sup>70</sup> Ehrenamtliche, die keine oder nur eine geringe Vergütung erhalten, haben also womöglich gar kein Interesse daran, ihre Stiftung „professionell“ zu führen, weil die Zweckerfüllung damit einer betriebswirtschaftlichen Rationalität unterworfen wird, die Restriktionen birgt und soziale Aspekte in den Hintergrund drängt. Eine nach betriebswirtschaftlichen Maßstäben gut funktionierende Stiftung ist als Betätigungsfeld für unbezahlte



Ehrenamtliche weniger attraktiv als eine primär wertebasiert geführte.<sup>71</sup>

Das klassische unbezahlte Ehrenamt und eine Professionalisierung schließen sich aus. Eine Professionalisierung im Sinne einer konsequenten Anwendung betriebswirtschaftlicher Handlungsweisen ist nur zum Preis einer Bezahlung der Führungskräfte zu haben. Organisationssoziologisch gesehen bedeutet Professionalisierung, dass unbezahlte zu bezahlter Arbeit wird.<sup>72</sup> Das geht über eine Monetarisierung sogar noch hinaus, denn der Begriff „bezeichnet den Übergang von Tätigkeiten zu bezahlter Arbeit, die gewissen einklagbaren Qualitätsstandards unterliegt.“<sup>73</sup> Das ist nichts anderes als der Übergang vom Ehrenamt zum Hauptamt und die Ausbildung eines Berufsbildes.

Die Frage, ob eine Stiftung in der Lage ist, aus ihren Stiftungserträgen hauptamtliche Mitarbeiter bzw. Organmitglieder zu finanzieren, ist nicht nur mit einer Professionalisierung verknüpft, sondern mit ihrer Attraktivität im Wettbewerb um qualifizierte Führungskräfte und schließlich ihrer (Über-)Lebensfähigkeit.<sup>74</sup> Je komplexer das Aufgabenspektrum der Stiftung, desto nötiger ist eine Besetzung wichtiger Stellen mit qualifizierten Hauptamtlichen. Dies ist vor allem für größere Stiftungen eine Möglichkeit, den Konflikt zwischen Unentgeltlichkeit und Professionalisierung aufzulösen.

Kleine ehrenamtlich geführte Stiftungen stecken in einem Dilemma zwischen zwei Rationalitätsmythen: Unentgeltlichkeit und Professionalisierung. Sie sollen oder wollen professioneller werden, aber sie sollen und wollen auch so idealistisch bleiben wie sie sind. Die Legitimität von Stiftungen basiert auf einer symbolischen Anpassung an das Ideal des klassischen Ehrenamtes und an das Professionalisierungsideal. Da Selbstdarstellung und tatsächliches Handeln auseinanderfallen, erfordert die Schizophrenie von Unentgeltlichkeit und Professionalisierung professionelle Scheinheiligkeit, wenn nicht gar Heuchelei.<sup>75</sup> Das Handeln hinter der Struktur-Fassade, die sich dem Rationalitätsmythos und damit den Erwartungen des Umfeldes anpasst, wird mit Rhetorik verschleiert. Über Vergütungen spricht man auch unter Ehrenamtlichen nur ungern;<sup>76</sup>, <sup>77</sup> Dilettantismus wird mit Fehlerkultur bemäntelt.<sup>78</sup>

Vor gut 25 Jahren beleuchtete *Wolfgang Seibel* das Phänomen des



Dilettantismus im Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Funktion von Nonprofit-Organisationen. Anhand von Fallstudien zeigte er typische Funktionsmängel auf:<sup>79</sup> das „Versagen interner und externer Steuerung und Kontrolle“<sup>80</sup> und ein damit verbundenes „notorisches ‚Selbststeuerungsversagen‘“, <sup>81</sup> Managementdefizite sowie eine begrenzte Reaktions- und Lernfähigkeit.<sup>82</sup> Er leitete daraus die These ab: „Diese Organisationen überleben *nicht obwohl*, sondern *weil* sie permanent versagen. Oder: Erfolgreich sind sie nur, *wenn* und *weil* sie scheitern.“<sup>83</sup>

Mit *Seibel* lässt sich aus den bisherigen Überlegungen zu Dilettantismus und Monetarisierung im Stiftungswesen folgern: Die meisten Stiftungen legitimieren sich durch Dilettantismus, nicht durch Professionalisierung, und darum werden sie den Mythos des unbezahlten Ehrenamtes konservieren.

## **VI. Zusammenfassung**

Eine Professionalisierung des Stiftungswesens ist empirisch nicht nachweisbar, denn der Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente bewegt sich vor allem in kleinen Stiftungen auf niedrigem Niveau. Viele Stiftungen werden nach betriebswirtschaftlichen Maßstäben dilettantisch geführt. Obwohl dies nicht unmittelbar auf den hohen Anteil von ehrenamtlichen Führungskräften zurückzuführen ist, sind Ehrenamt und Professionalität natürliche Widersacher. Stiftungen legitimieren sich durch Dilettantismus, nicht durch Professionalisierung. Sie passen sich damit den Erwartungen ihrer Umwelt an. Politische, rechtliche und gesellschaftliche Faktoren nähren den Mythos der Unentgeltlichkeit des Ehrenamtes im Stiftungswesen stärker als in anderen Nonprofit-Organisationen. Das bezahlte Ehrenamt existiert zwar auch im Stiftungswesen, aber ein Monetarisierungstrend ist noch nicht in Sicht.

## **VII. Summary**

There is no empirical evidence for a professionalization in the foundation

sector. Small foundations in particular do not use management tools extensively. Judged against economic standards many foundations are managed in a dilettante way. Although there is no straight connection to the high proportion of voluntary executives, volunteering and professionalization are natural enemies. Foundations legitimate themselves by dilettantism not professionalization. This is how they adapt to expectations their environment addresses to them. Political, legal, and social factors nourish the myth that voluntary work should be free from any compensation. Therefore, honorary posts in foundations are remunerated less often as in other nonprofit organizations. The common tendency towards monetarization has not captured foundations yet.

- 
- 1 *Pregla*, Maecenas Erben, 2009, S. 10 f.
  - 2 *Wirth*, „Dilettantenarbeit“ und performative Pfuscherei, in: Brandstetter/Neumann (Hrsg.), *Genie – Virtuose – Dilettant*, 2011, S. 277, 278.
  - 3 *Stanitzek*, Dilettant, in: Weimar (Hrsg.), *Reallexikon der Deutschen Literaturwissenschaft* Bd. I, 3. Aufl., 2007, S. 364, 365.
  - 4 *von Goethe/Schiller*, Über den sogenannten Dilettantismus oder die praktische Liebhaberey in den Künsten, 1833 (1799), S. 256.
  - 5 *Wirth*, „Dilettantenarbeit“ und performative Pfuscherei, in: Brandstetter/Neumann (Hrsg.), *Genie – Virtuose – Dilettant*, 2011, S. 277, 281.
  - 6 *Stanitzek*, Dilettant, in: Weimar (Hrsg.), *Reallexikon der Deutschen Literaturwissenschaft* Bd. I, 3. Aufl., 2007, S. 364, 364.
  - 7 *Azzouni/Wirth*, Vorbemerkung, in: dies. (Hrsg.), *Dilettantismus als Beruf*, 2010.
  - 8 *Wirth*, Dilettantische Konjekturen, in: Azzouni/Wirth (Hrsg.), *Dilettantismus als Beruf*, 2010, S. 11, 11.
  - 9 *Stanitzek*, Dilettant, in: Weimar (Hrsg.), *Reallexikon der Deutschen Literaturwissenschaft* Bd. I, 3. Aufl., 2007, S. 364, 364.
  - 10 *Hwang/Powell*, The Rationalization of Charity, *ASQ* 2009, 268, 268.
  - 11 *Klie/Stemmer/Wegner*, Untersuchung zur Monetarisierung von Ehrenamt und Bürgerschaftlichem Engagement in Baden-Württemberg, 2009, S. 9.
  - 12 Die Verfasserin dankt Prof. Dr. Monika Kummer, Hochschule für Technik und Wirtschaft Berlin, für ihre Unterstützung bei der statistischen Auswertung der Daten des Freiwilligensurveys.
  - 13 *Sandberg*, Stand und Perspektiven des Stiftungsmanagements in Deutschland, 2007, S. 9 f.; *dies.*, Einführung in den Arbeitsmarkt Stiftungswesen, in: dies. (Hrsg.), *Arbeitsplatz Stiftung*, 2014, S. 13, 18.
  - 14 *Priller et al.*, Dritte-Sektor-Organisationen heute, 2012, S. 22 f.
  - 15 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen, 2014, S. 97.
  - 16 *Sandberg/Mecking*, Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in

- Stiftungen, 2008, S. 38.
- 17 Ebd., S. 38; Datenquelle: Vergütungsstudie 2014.
- 18 Datenquelle: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen, 2014, S. 97.
- 19 Falk/Kramer/Zeidler, Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis, 2010, S. 17.
- 20 Vorstandsvorsitzender einer Stiftung im Bereich Wissenschaft und Forschung und Stiftungsberater; zit. nach Sandberg, Einführung, in: dies. (Hrsg.), Nachfolge im Stiftungsvorstand, 2013, S. 13, 18 f.
- 21 Timmer, Stiften in Deutschland, 2005, S. 99.
- 22 Fischer/Mastel, Stiftungsvorstände verzweifelt gesucht? in: Sandberg (Hrsg.), Nachfolge im Stiftungsvorstand, 2013, S. 223, 226 f.
- 23 Hwang/Powell, The Rationalization of Charity, ASQ 2009, 268, 268.
- 24 O.V., Professionalisierung im Stiftungsbereich ist dringend notwendig, 15.5.2013, <http://www.whu.edu/ueber-die-whu/stiftung-whu/aktuelles/aktuelles-einzelansicht/article/professionalisierung-im-stiftungsbereich-ist-dringend-notwendig/> (letzter Abruf am 13.10.2014).
- 25 Fleisch, Professionalisierung, Kooperationsbereitschaft, Streben nach Transparenz, BBE-Newsletter 8 (2009).
- 26 Mieg, Professionalisierung, in: Rauner (Hrsg.), Handbuch Berufsbildungsforschung, 2005, S. 342, 348.
- 27 Simsa/Patak, Leadership in Nonprofit-Organisationen, 2008, S. 13, im Original zum Teil hervorgehoben.
- 28 O.V., Stiftungen professionalisieren sich, 29.8.2014, <http://www.die-stiftung.de/news/stiftungenprofessionalisieren-sich-36789> (letzter Abruf am 13.10.2014).
- 29 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Pressemitteilung vom 26.8.2014.
- 30 Bischoff/Hagedorn, Strategisches Management in Stiftungen, 2014, S. 3.
- 31 Ebd., S. 16.
- 32 So eine Erfahrung im Rahmen der Nachfolgestudie; Sandberg/Werner/Dieckmann, Vorstandsnachfolge mit Weitblick, in: Sandberg (Hrsg.), Nachfolge im Stiftungsvorstand, 2013, S. 178, 182.
- 33 Sandberg, Stand und Perspektiven des Stiftungsmanagements in Deutschland, 2007, S. 46 f.
- 34 Priller et al., Dritte-Sektor-Organisationen heute, 2012, S. 47 f.
- 35 Klie/Stemmer/Wegner, Untersuchung zur Monetarisierung von Ehrenamt und Bürgerschaftlichem Engagement in Baden-Württemberg, 2009, S. 9.
- 36 Klie/Stemmer/Wegner, Untersuchung zur Monetarisierung von Ehrenamt und Bürgerschaftlichem Engagement in Baden-Württemberg, 2009, S. 10.
- 37 Datengrundlage sind die vom Forschungsdatenzentrum des Deutschen Zentrums für Altersfragen (FDZ-DZA) herausgegebenen Daten des Deutschen Freiwilligensurveys (FWS), DOI: 10.5156/FWS.1999.M.001 | 10.5156/FWS.2004.M.001 | 10.5156/FWS.2009.M.001. Für einen Vergleich mit der Vergütung von Freiwilligen ohne Führungsposition siehe Gensicke/Geiss,

- Hauptbericht des Freiwilligensurveys 2009, 2010, S. 262.
- 38 Daten der Vergütungsstudien 2007 und 2014 (eigene Erhebung). Siehe dazu *Sandberg/Mecking*, Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen, 2008; *Sandberg*, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2015 (in Vorbereitung).
- 39 Die Freiwilligensurveys sind bevölkerungsrepräsentative telefonische Umfragen, während die nicht repräsentativen Vergütungsstudien schriftlich bzw. online erhoben wurden.
- 40 Eine mögliche Erklärung für diese unterschiedlichen Entwicklungen liefern die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen (Satzungsvorbehalt bei Vergütung von Ehrenamtlichen und sogenannte Ehrenamtspauschale), die im nächsten Abschnitt näher beleuchtet werden.
- 41 Siehe dazu Abschnitt IV.
- 42 *Salamon*, Of Market Failure, Voluntary Failure, and Third-Party Government, NVSQ 1987, 29, 42.
- 43 Bundesverband Deutscher Stiftungen, Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen, 2014, S. 60.
- 44 *Bischoff/Wiener*, Stiftungsfinanzen in Krisenzeiten, 2013, S. 4.
- 45 *Pfeffer/Salancik*, The External Control of Organizations, 1978.
- 46 *Meyer/Rowan*, Institutionalized Organizations, AJS 1977, 340, 340, 350.
- 47 *Walgenbach*, Institutionalistische Ansätze in der Organisationstheorie, in: Kieser (Hrsg.), Organisationstheorien, 4. Aufl., 2001, S. 319, 325.
- 48 *Frumkin*, Strategic Giving, 2006, S. 233.
- 49 BT-Drs. 14/8900, S. 44, 59.
- 50 BT-Drs. 14/8900, S. 66.
- 51 *Feick*, Die Vergütung von Vorständen und Geschäftsführern einer gemeinnützigen Stiftung, ZSt 2007, 152, 153.
- 52 Beschluss der Justizministerkonferenz vom 25./26.6.2014 zur Reform des Stiftungsrechts, JMK 245.
- 53 A.A. *Hüttemann*, Ehrenamt, Organvergütung und Gemeinnützigkeit, DB 2009, 1205.
- 54 BGH, Urt. v. 14.12.1987 – II ZR 53/87; BGH, Urt. v. 3.12.2007 – II ZR 22/07; BFH, Beschl. v. 8.8.2001 – Az. I B 40/01.
- 55 BMF, Schreiben v. 25.11.2008, IV C 4 S – 21212/07/0010, DOK 2008/0656438; BMF, Schreiben v. 22.04.2009, IV C 4 – S 2121/07/0010, DOK 2009/0243856; BMF, Schreiben v. 14.10.2009, IV C 4 – S 2121/07/0010, DOK 2009/0680374; BMF, Schreiben v. 28.12.2009, IV C 4 – S 2121/07/0010, DOK 2009/0870879.
- 56 *Klie/Stemmer/Wegner*, Untersuchung zur Monetarisierung von Ehrenamt und Bürgerschaftlichem Engagement in Baden-Württemberg, 2009, S. 27 ff.
- 57 Zu diesem und anderen Argumenten gegen das bezahlte Ehrenamt siehe ausführlich ebd., S. 37 ff.
- 58 *Timmer*, Stiften in Deutschland, 2005, S. 99.
- 59 Ebd., S. 44 f., 50, 52.
- 60 *Sandberg/Mecking*, Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in

- Stiftungen, 2008, S. 101; *Husmann/Simon/Sandberg*, Freude, Freiraum und Finanzen, in: Sandberg (Hrsg.), Nachfolge im Stiftungsvorstand, 2013, S. 239, 249.
- 61 *Anheier/Appel*, Stiftungen in der Bürgergesellschaft, APuZ B 14 (2004), 8, 9.
- 62 *Winkler*, Über das Ehrenamt, 2011, S. 45, 55.
- 63 Die Cluster-Analyse der Daten folgt der von *Klages* und *Gensicke* beschriebenen Methodik. *Klages/Gensicke*, Wertewandel und die Big Five-Dimensionen, in: Schumann/Schoen (Hrsg.), Persönlichkeit, 2005, S. 279, 288.
- 64 Ebd., S. 288ff.
- 65 Beim Freiwilligensurvey 1999 wurden Freiwillige in Stiftungen nicht gesondert erfasst. Datengrundlage sind die vom Forschungsdatenzentrum des Deutschen Zentrums für Altersfragen (FDZ-DZA) herausgegebenen Daten des Deutschen Freiwilligensurveys (FWS), DOI: 10.5156/FWS.2004.M.001 | 10.5156/FWS.2009.M.001.
- 66 *Klages/Gensicke*, Wertewandel und die Big Five-Dimensionen, in: Schumann/Schoen (Hrsg.), Persönlichkeit, 2005, S. 279, 291.
- 67 *Priller et al.*, Dritte-Sektor-Organisationen heute, 2012, S. 23.
- 68 *Klie/Stemmer/Wegner*, Untersuchung zur Monetarisierung von Ehrenamt und Bürgerschaftlichem Engagement in Baden-Württemberg, 2009, S. 27 ff.
- 69 *Salamon*, Of Market Failure, Voluntary Failure, and Third-Party Government, NVSQ 1987, 29, 42.
- 70 *Sandberg/Mecking*, Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen, 2008, S. 102 f.
- 71 *Seibel*, Funktionaler Dilettantismus, 2. Aufl., 1994 (1988), S. 288.
- 72 *Kalkowski*, Arbeitspapier zur Klärung der Begriffe „Beruflichkeit und Professionalisierung“, 2010, [http://www.sofi-goettingen.de/fileadmin/Peter\\_Kalkowski/Material/Begriffsklaerungen.pdf](http://www.sofi-goettingen.de/fileadmin/Peter_Kalkowski/Material/Begriffsklaerungen.pdf) (letzter Abruf am 20.10.2014), S. 3.
- 73 *Mieg*, Professionalisierung, in: Rauner (Hrsg.), Handbuch Berufsbildungsforschung, 2005, S. 342, 342.
- 74 *Hüttemann/Rawert*, Die notleidende Stiftung, ZIP 2013, 2136, 2139.
- 75 *Brunsson*, The Organization of Hypocrisy, 1989.
- 76 Zum Verständnis des Begriffes Vergütung unter bezahlten Vorstandsmitgliedern siehe Abschnitt III. Zur Einstellung bezahlter haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte zur Vergütungstransparenz siehe *Sandberg/Mecking*, Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen, 2008, S. 106 f.
- 77 Ein Indiz dafür ist auch die Tatsache, dass im Erläuterungsband zu den Grundsätzen guter Stiftungspraxis des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen die Stichworte „Vergütung“ und „Gehalt“ im Zusammenhang mit der Angemessenheit von Verwaltungsausgaben nur cursorisch auftauchen. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Die Grundsätze guter Stiftungspraxis, 2014, S. 51.
- 78 Siehe *Bischoff et al.*, Aus Fehlern lernen, 2013.
- 79 *Seibel*, Funktionaler Dilettantismus, 2. Aufl., 1994 (1988).

[80](#) Ebd., S. 57.

[81](#) Ebd., S. 278.

[82](#) Ebd., S. 237.

[83](#) Ebd., S. 288.

# Wann ist ein Verein ein nichtwirtschaftlicher Verein? – Ein Blick auf die Vereinsklassenabgrenzung aus Anlass der „Kita“-Rechtsprechung des Kammergerichts und der Diskussion über den ADAC –

ULRICH SEGNA

- I. Eine absurde Rechtsanwendungspraxis?
- II. Die aktuelle Rechtsprechung im Überblick
  - 1. Kammergericht
  - 2. Beschluss des OLG Schleswig-Holstein vom 18. September 2012
  - 3. Beschluss des OLG Stuttgart vom 3. Dezember 2014
  - 4. OLG Brandenburg
- III. Einordnung in das System der Vereinsklassenabgrenzung
  - 1. Grundlagen der Vereinsklassenabgrenzung
  - 2. Würdigung der Rechtsprechung
  - 3. Zwischenbilanz
- IV. Auslagerung von Geschäftsbetrieben
- V. Reformbedarf im Vereinsrecht?
  - 1. Rechtspolitische Problemfelder
  - 2. Standpunkt der Bundesregierung
- VI. Zusammenfassung
- VII. Summary

## **I. Eine absurde Rechtsanwendungspraxis?**

Seit dem berühmt-berüchtigten „Kolpingwerk“-Urteil des Oberlandesgerichts Dresden vom 9.8.2005<sup>1</sup> hat kaum eine Gerichtsentscheidung für so viel Unruhe bei Vereinen und Verbänden gesorgt wie der Beschluss des Berliner Kammergerichts vom 18.1.2011, in dem das Gericht einem Verein, der sich als Träger von Kindergärten sowie Jugend- und Familienzentren betätigen wollte, die Fähigkeit abgesprochen hat, als nichtwirtschaftlicher Verein gemäß § 21 BGB in das



Vereinsregister eingetragen zu werden.<sup>2</sup> Wer sich vor Augen hält, dass es allein in Berlin mehr als 2000 Kindertagesstätten gibt, von denen der größte Teil von Vereinen betrieben wird,<sup>3</sup> wird diese Unruhe unschwer nachvollziehen können. Das gilt umso mehr, als in der Folge auch Vereine mit anderen gemeinnützigen Zwecken die Strenge des Kammergerichts zu spüren bekommen haben<sup>4</sup> und das AG Charlottenburg als zuständiges Registergericht dessen Rechtsprechung als Aufforderung verstanden hat, einer ganzen Reihe bereits bestehender Trägervereine vornehmlich aus dem Bereich Kinderbetreuung, Bildung und Erziehung auch ohne besonderen Anlass einen Rechtsformwechsel nahezulegen und ihnen mit der Einleitung eines Amtslöschungsverfahrens zu drohen.<sup>5</sup>

In der aufgeheizten Debatte über die „Kita“-Rechtsprechung gehen die Meinungen weit auseinander. Während die einen dem Kammergericht eine richtige und konsequente Anwendung der §§ 21, 22 BGB attestieren,<sup>6</sup> kritisieren andere, es breche ohne Not mit einer mehr als hundertjährigen Rechtstradition und konterkariere alle Bemühungen um eine Stärkung bürgerschaftlichen Engagements.<sup>7</sup> Der Zwang, auf eine der Rechtsformen des Handelsrechts auszuweichen, führe „zu einer Zerschlagung der lebendig gewachsenen Institutionen gemeinnütziger Vereine als Rechtsträger von Zweckbetrieben und zu einer drastischen Schlechterstellung der Gläubiger dieser Geschäftsbetriebe“. Er habe außerdem „einmalige und laufende zusätzliche Bürokratiekosten in erheblichem Ausmaß“ zur Folge.<sup>8</sup> Dem Kammergericht wird sogar vorgehalten, „auch die Rechte des Bürgers auf soziale Leistungen und die grundrechtlich geschützte Position sozialer Dienste“ zu verkennen. Es unterstelle damit „auch den Kirchen und Religionsgemeinschaften, dass sie nichts anderes als Wirtschaftsunternehmen seien“.<sup>9</sup>

Zusätzlichen Zündstoff hat die Diskussion über die Rechtsprechung des Kammergerichts durch den sog. ADAC-Skandal erhalten. Anfang 2014 stellte sich heraus, dass bei der Vergabe des Autopreises „Gelber Engel“ über Jahre hinweg Manipulationen stattgefunden hatten. Die Enthüllungen des Journalisten *Bastian Obermayer* stürzten den ADAC in eine schwere Glaubwürdigkeitskrise, in deren Verlauf fast täglich neue Vorwürfe auf das „gelbe Imperium“ einprasselten und auch die schon seit längerem kritisch betrachtete wirtschaftliche Betätigung des ADAC wieder in den



Blickpunkt gerückt ist.<sup>10</sup> Seit Ende Januar 2014 wird vom AG München geprüft, ob der ADAC als eingetragener Verein fortbestehen kann. Nachdem es ursprünglich geheißen hatte, diese Prüfung werde nicht länger als einen Monat in Anspruch nehmen,<sup>11</sup> ist nach einem neueren Pressebericht davon auszugehen, dass das AG München die vom ADAC in die Wege geleitete Umstrukturierung abwarten und eine Entscheidung nicht vor dem Jahr 2016 treffen wird.<sup>12</sup>

Und so steht bis auf weiteres die Frage im Raum: Wie passt es zusammen, dass dieser Verein, der als Spitze eines Konzerns fungiert und über seine ausgelagerten Geschäftsbetriebe eine breite Palette von Produkten und Dienstleistungen wie Reisen, Versicherungen und Druckerzeugnisse anbietet,<sup>13</sup> (noch) im Vereinsregister steht, während ein Kreuzberger Kita-Verein sich bescheinigen lassen muss, er sei auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet und daher nicht eintragungsfähig?<sup>14</sup> Lässt sich dafür eine tragfähige Begründung finden, oder haben wir es mit einer „absurden“ Rechtsanwendungspraxis zu tun?<sup>15</sup>

Dieser Frage soll in diesem Beitrag nachgegangen werden. Dazu soll in einem ersten Schritt ein genauerer Blick auf die „Kita“-Rechtsprechung des KG sowie auf eine Reihe von Entscheidungen anderer Gerichte geworfen werden, denen die Haltung des KG zu rigoros erscheint und die auf unterschiedlichen Wegen versuchen, KitaVereinen so weit wie möglich entgegenzukommen (unter II). Sodann wird es darum gehen, die einzelnen Entscheidungen und Argumentationsstränge in das System der Vereinsklassenabgrenzung einzuordnen und zu bewerten (unter III). Im Anschluss daran ist auf die nach wie vor umstrittene Frage einzugehen, ob ein Verein dem Vorwurf der Rechtsformverfehlung durch Ausgliederung seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf eine Kapitalgesellschaft entgehen kann (unter IV). Schließlich gibt die Debatte über die „Kita“-Rechtsprechung und den ADAC Anlass, die Forderung nach einer Reform des Vereinsrechts zu erneuern (unter V).

## **II. Die aktuelle Rechtsprechung im Überblick**

### *1. Kammergericht*

#### a) Beschluss vom 18. Januar 2011 (Kita I)

Der Beschluss des Kammergerichts vom 18.1.2011<sup>16</sup> betraf einen Verein, dessen Zweck nach der Satzung in der Kinder-, Jugend- und Familienhilfe bestand. Zur Erreichung dieses Zwecks wollte der Verein Kindergärten sowie Jugend- und Familienzentren betreiben. Außerdem sollten Veranstaltungen zur Jugendbildung und Familienberatung sowie Sportveranstaltungen durchgeführt werden. Das AG Charlottenburg hatte die Anmeldung des Vereins zur Eintragung in das Vereinsregister mit der Begründung zurückgewiesen, er falle nicht unter § 21 BGB, sondern sei ein wirtschaftlicher Verein nach § 22 BGB. Das KG ist dem gefolgt und hat die Beschwerde des Vereins gegen den Beschluss des AG Charlottenburg zurückgewiesen. Die Kernaussagen des Beschlusses lauten:

1. Ob ein Verein als wirtschaftlicher oder nicht wirtschaftlicher Verein einzustufen ist, richtet sich nicht nach dem in der Satzung niedergelegten Zweck – mag dieser auch ideeller Natur und gesellschaftlich begrüßenswert sein –, sondern nach der tatsächlich ausgeübten bzw. beabsichtigten Tätigkeit.
2. Der planmäßige, auf Dauer angelegte entgeltliche Betrieb einer Kindertagesstätte ist grundsätzlich als eintragungsschädliche unternehmerische Betätigung zu qualifizieren. Das zeigen nicht zuletzt die vielen Kindergärten in Form einer GmbH.
3. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht des Vereins kommt es nicht an. Es ist auch unerheblich, ob die Entgelte durch die Leistungsnehmer oder staatliche Leistungsträger geleistet werden, ob gesetzlich Ansprüche auf Fördermittel vorgesehen sind, ob ein kostendeckender Betrieb – etwa durch die Landeshaushaltsordnung – vorgeschrieben ist und ob die Mitglieder ehrenhalber ihre Arbeitsleistung anbieten.

#### b) Folgeentscheidungen

##### aa) Beschluss vom 20. Januar 2011 (Comedyfilm)

Nur zwei Tage später traf das gleiche Schicksal einen Verein, der sich zum Zweck gesetzt hatte, „den internationalen Comedyfilm bekannt zu machen und insbesondere zu zeigen, wie sich internationale Filme persiflierend mit

politischen, gesellschaftlichen oder alltäglichen Fragestellungen auseinandersetzen, um dadurch auf Probleme und deren Lösungen aufmerksam zu machen und die interkulturelle Verständigung zu fördern“. Verwirklicht werden sollte dieser Zweck insbesondere „durch regelmäßige Filmvorführungen und die Veranstaltung eines jährlichen Filmfestivals“, denen jeweils die gemeinsame Sichtung und Diskussion von Filmen vorausgehen sollte.<sup>17</sup>

Auch in diesem Fall schloss sich der 25. Zivilsenat der Ansicht des Registergerichts an, es handele sich um einen wirtschaftlichen und damit eintragungsunfähigen Verein im Sinne von § 22 BGB. Das planmäßige, auf Dauer angelegte Veranstalten von Filmvorführungen und -festivals gegen Entgelt sei als unternehmerische Betätigung einzuordnen. Das Nebenzweckprivileg komme dem Verein nicht zugute, da die entgeltlichen Filmvorführungen Hauptzweck, das Sichten und vereinsinterne Diskutieren der Filme dagegen nur Hilfstätigkeiten für die Auswahl der anschließend gegen Entgelt gezeigten Filme seien.

#### bb) Beschluss vom 21. Februar 2011 (Kita II)

In dem Beschluss vom 21.2.2011<sup>18</sup> ging es um einen bereits bestehenden Verein, der eine Änderung seiner Satzung zur Eintragung in das Vereinsregister angemeldet hatte. Die Bestimmung über den Vereinszweck war dahin geändert worden, dass dieser auch die Kinder- und Jugendhilfe umfasst und insbesondere durch den Betrieb von Kindertagesstätten und Grundschulen erreicht werden soll. Die Anmeldung war vom AG Charlottenburg mit der Begründung zurückgewiesen worden, die geplanten Einrichtungen erforderten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der auch nicht als bloßer Nebenbetrieb angesehen werden könne. Die von dem anmeldenden Verein vorgelegte Gemeinnützigkeitsbescheinigung des Finanzamts allein sei kein Nachweis für eine bloß untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeit.

Nach der ersten Kita-Entscheidung vom 18.1.2011 konnte nicht überraschen, dass auch dieser Verein mit seiner Beschwerde gegen die Zurückweisung der Anmeldung keinen Erfolg hatte. Auch in diesem Fall schloss sich das KG der Rechtsauffassung des Registergerichts auf ganzer Linie an. Unter ausdrücklicher Abkehr von der Rechtsprechung des 1.

Zivilsenats<sup>19</sup> billigte es insbesondere die Ansicht des Registergerichts, die Klassifizierung als Idealverein oder wirtschaftlicher Verein sei „losgelöst von steuerrechtlichen Fragen der Anerkennung einer Gemeinnützigkeit zu beantworten“.<sup>20</sup>

cc) Beschluss vom 7. März 2012 (Klaviermusik)

Ihre Fortsetzung fand diese Rechtsprechung in einem Beschluss des 25. Zivilsenats vom 7.3.2012.<sup>21</sup> Dieser betraf einen neu gegründeten Verein, der sich der Förderung von Klaviermusik verschrieben hatte. Dieser Zweck sollte insbesondere verwirklicht werden durch das Unterstützen von Pianisten und Komponisten, das Veranstellen von Konzerten, die Förderung der Kompositions- und Klavierausbildung sowie das Veröffentlichen von Klaviermusik. Das AG Charlottenburg hatte den Antrag auf Eintragung in das Vereinsregister zurückgewiesen und auch in diesem Fall das KG auf seiner Seite. Beide Gerichte zeigten sich davon überzeugt, der Tätigkeitsschwerpunkt des Vereins werde auf dem Veranstellen von Konzerten und dem Veröffentlichen von Klaviermusik gegen Entgelt liegen, also auf Aktivitäten, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellten. Für diese Annahme spreche vor allem, dass die Finanzierung des Vereins fast ausschließlich aus den erzielten Einnahmen erfolge, da Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen „kaum existent“ seien.

dd) Beschluss vom 23. Juni 2014 (Förderung des Gesundheitswesens)

Bemerkenswert ist schließlich noch ein vom 12. Zivilsenat stammender Beschluss vom 23.6.2014.<sup>22</sup> Ein Verein zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens hatte beim AG Charlottenburg die Eintragung in das Vereinsregister beantragt, und auch er hatte das Gericht nicht davon überzeugen können, ein nichtwirtschaftlicher Verein im Sinne von § 21 BGB zu sein, obwohl auch er eine Bestätigung des Finanzamts vorweisen konnte, dass er ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Mit seiner Beschwerde beim KG hatte der Verein keinen Erfolg. Zwar konnte er darlegen, dass die in der Satzung zur Zweckverwirklichung vorgesehenen Maßnahmen – u. a. Information der Bevölkerung durch Herausgabe von Merkblättern, Einrichtung eines Internet-Forums, Veranstaltung von

öffentlichen Anhörungen und Seminaren – unentgeltlich durchgeführt werden sollten. Den Ausschlag für die Einstufung als Wirtschaftsverein gab jedoch eine Satzungsklausel, der zufolge es dem Verein gestattet sein sollte, zur Verfolgung seiner satzungsgemäßen Zwecke Unternehmen zu gründen oder sich an bereits gegründeten Unternehmen zu beteiligen. Um seiner ihn nach § 27 Abs. 1 FamFG treffenden Mitwirkungslast zu genügen, so das KG, hätte der Verein dem Registergericht „durch entsprechende Beschreibung seiner Tätigkeit (scl.: Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft oder an einer anderen Körperschaft, Ausmaß der Einflußnahme auf die Geschäftsführung der Gesellschaft) die Überzeugung verschaffen [müssen], dass die beabsichtigte oder bereits aufgenommene wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Hauptzweck des Vereins untergeordnet ist“.<sup>23</sup> Das hatte der Verein nicht getan, und so konnte nach Ansicht des Kammergerichts nicht zu seinen Gunsten von einem ideellen Charakter ausgegangen werden.

Daran, so der 12. Zivilsenat weiter, ändere auch die Bestätigung des Finanzamts nichts, dass der Verein gemäß seiner Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolge. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des Kammergerichts sei die Frage nach dem Vorliegen eines Idealvereins losgelöst von den steuerrechtlichen Fragen der Anerkennung seiner Gemeinnützigkeit zu beantworten. Immerhin aber erkennt der 12. Zivilsenat an, dass eine Gemeinnützigkeitsbestätigung des Finanzamts ein „wesentliches Indiz“ für den ideellen Charakter sein könne. An der Mitwirkungslast des Vereins ändere das aber nichts.<sup>24</sup>

## *2. Beschluss des OLG Schleswig-Holstein vom 18. September 2012*

Dass der Standpunkt des KG zur Eintragungs(un)fähigkeit von Kita-Vereinen keineswegs von allen Obergerichten geteilt wird, verdeutlicht der Beschluss des OLG Schleswig-Holstein vom 18.9.2012.<sup>25</sup> Ein bereits seit 1978 in das Vereinsregister eingetragener Kindergartenverein hatte seine Satzung geändert. Sein Zweck hatte bislang in der „Betreuung von Klein- und Vorschulkindern zur Förderung der Chancengleichheit in der Schule“ bestanden. Nunmehr sollte die entsprechende Satzungsklausel lauten: „Zweck des Vereins ist der Betrieb einer Kindertagesstätte gem. § 1 KiTaG Schleswig-Holstein. Er erfüllt die Ziele und Grundsätze der §§ 4 und 5 KiTaG Schleswig-Holstein“. Das AG Lübeck hatte sich unter

Bezugnahme auf den Beschluss des Kammergerichts vom 18.1.2011 gewiegt, die Satzungsänderung in das Vereinsregister einzutragen.

Die dagegen gerichtete Beschwerde wurde vom OLG als unzulässig verworfen.<sup>26</sup> Gleichwohl sah sich das OLG für die im weiteren Verfahren vorzunehmende Prüfung zu ausführlichen materiellrechtlichen Hinweisen an das Registergericht veranlasst. Diese lassen mehrere, für die Einordnung von Kita-Vereinen in die §§ 21, 22 BGB wesentliche Unterschiede zur Rechtsprechung des KG erkennen:

- So hält das OLG im Ausgangspunkt nicht die tatsächlich ausgeübte bzw. beabsichtigte *Tätigkeit*, sondern den durch die Vorschriften des Kita-Gesetzes ergänzten *Satzungszweck* des Vereins für maßgeblich, der auf die Förderung und Unterstützung von Kindern und damit auf ideelle Ziele gerichtet sei.<sup>27</sup>
- Die These des KG, das Angebot von Leistungen zur Kinderbetreuung gegen Entgelt stelle eine unternehmerische Tätigkeit dar, möchte das OLG nicht im Sinne eines Automatismus verstanden wissen. Vielmehr habe das Registergericht in jedem Einzelfall zu prüfen, ob durch den tatsächlichen Betrieb der Kindertagesstätte in der gewählten Form der Schutzzweck des § 22 BGB – die Gewährleistung der Sicherheit des Rechtsverkehrs – überhaupt berührt ist. Dabei dürften auch die besonderen Wertungen, die der Landesgesetzgeber mit den Regelungen des Kita-Gesetzes getroffen hat, nicht unberücksichtigt bleiben. An einer maßgeblichen Gläubigergefährdung fehle es von vornherein, wenn die Kosten der Kindertagesstätte faktisch zu 100% durch Teilnahmebeträge und Gebühren sowie durch Zuschüsse des Landes, der Gemeinden oder des örtlichen Trägers der Jugendhilfe gedeckt sind.<sup>28</sup>
- Des Weiteren will das OLG berücksichtigt sehen, ob es sich um einen überschaubaren Zusammenschluss von persönlich engagierten Eltern handelt („echte“ Elterninitiative) oder ob die Eltern dem Verein als anonymer Kundenstamm gegenüberstehen.<sup>29</sup>
- Im Rahmen der Vereinsklassenabgrenzung sei schließlich auch zu berücksichtigen, ob der Verein in erster Linie eigenwirtschaftliche oder ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke spreche eher für eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit als Hauptzweck.<sup>30</sup>

### *3. Beschluss des OLG Stuttgart vom 3. Dezember 2014*

Als Versuch, den Trägern von Kindertagesstätten so weit wie möglich entgegenzukommen, ist auch ein Beschluss des OLG Stuttgart vom 3.12.2014<sup>31</sup> zu werten. Ein „Verein zur Förderung der Waldorfpädagogik“, der eine auf 15 Betreuungsplätze angelegte Kindertageseinrichtung betreiben wollte, war vom Registergericht als eintragungsunfähiger wirtschaftlicher Verein eingestuft worden. Das OLG trat dem entgegen. Zwar teilt es die Auffassung des KG, dass die Betreuung von Kindern gegen Entgelt als unternehmerische Betätigung an einem Markt anzusehen ist. In ausdrücklicher Abgrenzung zu „der pauschalierenden und zudem von einer anderen Sachverhaltskonstellation ausgehenden Rechtsauffassung des KG Berlin“ hielt das OLG es jedoch für „angemessen, die ideelle nichtwirtschaftliche Zielsetzung als den zentralen Zweck des Vereins zu bewerten und daher das Nebenzweckprivileg eingreifen zu lassen“. Das Gericht hatte sich davon überzeugen lassen, dass es dem Verein in erster Linie um die Förderung und Pflege moderner Erziehungsmethoden auf der Grundlage der Pädagogik *Rudolf Steiners* gehe und dass dieses Ziel „unter anderem auch durch den Betrieb der geplanten Kindertagesstätte verwirklicht werden soll“. Der Betrieb der Kindertagesstätte stehe nicht als solcher im Vordergrund, sondern sei der Umsetzung des pädagogischen Konzepts unmittelbar zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung. Angesichts der Beschränkung auf 15 Betreuungsplätze habe er „auch nur ein begrenztes Gewicht“.

### *4. OLG Brandenburg*

Zum Abschluss des Streifzugs durch die jüngere vereinsrechtliche Rechtsprechung ist noch ein kurzer Blick auf zwei Beschlüsse des OLG Brandenburg zu werfen, die ebenfalls als Hoffnungszeichen für Kita-Vereine gedeutet worden sind.

#### *a) Beschluss vom 8. Juli 2014 (Garagenverein)*

In dem ersten Beschluss vom 8.7.2014<sup>32</sup> ging es um einen Garagenverein, gegen den das Registergericht ein Amtslöschungsverfahren eingeleitet hatte mit der Begründung, er sei kein Idealverein nach § 21 BGB, sondern



ein wirtschaftlicher Verein im Sinne des § 22 BGB. Den dagegen eingelegten Widerspruch hatte das Registergericht zurückgewiesen. Die Beschwerde des Vereins hatte Erfolg. Das OLG stimmte dem Registergericht zwar darin zu, dass der Tatbestand des § 395 Abs. 1 FamFG erfüllt ist. Denn die Erhaltung, Nutzung und Verwaltung von Garagen gegen Entgelt sei als unternehmerische Tätigkeit am Markt zu qualifizieren, weshalb der Verein gar nicht in das Vereinsregister hätte eingetragen werden dürfen. Gleichwohl bestehe zu einer Löschung von Amts wegen kein Anlass. Denn die „kann“-Regelung des § 395 Abs. 1 FamFG eröffne dem Registergericht einen Ermessensspielraum. Bei der Ausübung dieses Ermessens sei das öffentliche Interesse an der Bereinigung des Registers und dem Schutz des Rechtsverkehrs gegen das Bestandsinteresse des beteiligten Vereins abzuwägen. Im konkreten Fall führe die Abwägung dazu, dem Bestandsinteresse des Vereins Vorrang einzuräumen. Denn er sei seit 1995 im Vereinsregister eingetragen, ohne dass es seitdem zu einer Beeinträchtigung der Interessen der Mitglieder oder Dritter gekommen wäre. Der Verein und seine Mitglieder seien seit annähernd 18 Jahren von der Berechtigung der Eintragung ausgegangen und hätten auf dieser Grundlage (vermögens-)rechtliche Dispositionen vorgenommen. Es sei deshalb unbillig, ihnen in Ansehung des geringen Interesses des Rechtsverkehrs an der Berichtigung des Vereinsregisters die Grundlage dieser Dispositionen zu entziehen.

#### b) Beschluss vom 4. August 2014 (Kita)

Unter Bezugnahme auf diesen Beschluss bewahrte das OLG Brandenburg am 4.8.2014<sup>33</sup> auch einen seit 2004 in das Vereinsregister eingetragenen Verein vor der Löschung, der sich der Förderung der Bildung und Erziehung von Vorschulkindern nach den Grundsätzen der Montessoripädagogik sowie der Waldpädagogik verschrieben hat und zu diesem Zweck eine Kindertagesstätte betreibt. Auf die Ansicht des Registergerichts, es handele sich um einen wirtschaftlichen Verein, ging das OLG in diesem Beschluss nicht ein. Was § 395 Abs. 1 FamFG betrifft, äußerte es sich in diesem Fall allerdings mit noch größerer Entschiedenheit, indem es ausführte, die nach dieser Vorschrift vorzunehmende Ermessensausübung führe „eindeutig dazu, dass der Beschwerdeführer im Register nicht gelöscht werden darf“. Denn seit der



immerhin schon etwa zehn Jahre zurückliegenden Eintragung in das Register sei es nicht zu Unzuträglichkeiten in irgendeiner Hinsicht gekommen. Insbesondere sei „nicht erkennbar, dass Erfordernisse des Gläubigerschutzes oder des übrigen Rechtsverkehrs in nachteiliger Weise berührt worden sein könnten oder dass solches drohen könnte. Ein öffentliches Interesse an der Löschung des Beschwerdeführers besteht hier offensichtlich nicht, sodass dem Bestandsinteresse des Vereins ebenso offensichtlich der Vorrang einzuräumen ist“.<sup>34</sup>

### **III. Einordnung in das System der Vereinsklassenabgrenzung**

Der vorstehende Überblick über die aktuelle Rechtsprechung hat deutlich werden lassen, dass die „Kita“-Problematik eine ganze Reihe vereinsrechtlicher Grundfragen berührt: die schwierige Abgrenzung des wirtschaftlichen Vereins vom nicht wirtschaftlichen Verein, die Bedeutung und Reichweite des sogenannten Nebenzweckprivilegs, das Verhältnis zwischen Vereins- und Gemeinnützigkeitsrecht sowie die möglichen Sanktionen im Fall einer Rechtsformverfehlung. Im Folgenden wird es darum gehen, die verschiedenen Entscheidungen und Argumentationsstränge in das System der Vereinsklassenabgrenzung einzuordnen und zu bewerten.

#### *1. Grundlagen der Vereinsklassenabgrenzung*

##### *a) Systematik der §§ 21, 22 BGB*

Das BGB unterscheidet in den §§ 21, 22 BGB den nicht wirtschaftlichen vom wirtschaftlichen Verein. Während der nicht wirtschaftliche Verein die Rechtsfähigkeit nach dem System der Normativbestimmungen durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts erlangt, erwirbt der wirtschaftliche Verein die Rechtsfähigkeit „in Ermangelung besonderer bundesgesetzlicher Vorschriften“ nach dem Konzessionssystem durch staatliche Verleihung. Das Verhältnis zwischen den §§ 21 und 22 BGB ist durch den Grundsatz der Alternativität und den der Subsidiarität gekennzeichnet.<sup>35</sup> Der Grundsatz der Alternativität

besagt, dass ein nicht wirtschaftlicher Verein die Rechtsfähigkeit nur nach § 21 BGB, ein wirtschaftlicher Verein die Rechtsfähigkeit nur nach § 22 BGB erwerben kann. Mit dem Schlagwort der Subsidiarität wird zum Ausdruck gebracht, dass das Konzessionssystem als „Auffangbecken“ für atypische Körperschaftssachverhalte gedacht ist. Die Verleihung der Rechtsfähigkeit an einen wirtschaftlichen Verein nach § 22 BGB kommt nur in Betracht, wenn es dem Verein wegen der besonderen Umstände des Einzelfalles nicht zuzumuten ist, sich in einer der Rechtsformen des Handelsvereinsrechts zu organisieren oder auf die Rechtsfähigkeit zu verzichten.<sup>36</sup> Dem entspricht die Sperrfunktion des § 22 BGB:<sup>37</sup> Einem wirtschaftlichen Verein ist es prinzipiell verwehrt, die Rechtsfähigkeit durch Konzessionierung zu erlangen. Zugrunde liegt dem die Erwägung, dass die Sicherheit des Rechtsverkehrs bei wirtschaftlichen Vereinen eines besonderen Schutzes – z. B. in Form von Vorschriften über die Aufbringung und Erhaltung eines bestimmten Mindestkapitals oder besonderen Rechnungslegungspflichten – bedarf, den das BGB-Vereinsrecht nicht bietet.<sup>38</sup> Die Aufgabe des § 22 BGB besteht somit darin, den Normativbestimmungen des Handelsvereinsrechts „Flankenschutz“ zu gewähren. Er soll verhindern, dass Vereine, die materiell dem Kapitalgesellschafts- oder Genossenschaftsrecht zugeordnet sind, sich den dort vorgesehenen Anforderungen entziehen und in das BGB-Vereinsrecht mit seinen erleichterten Normativbestimmungen ausweichen.<sup>39</sup>

## b) Abgrenzungsmethoden

Für die Abgrenzung zwischen dem nicht wirtschaftlichen und dem wirtschaftlichen Verein kommt es nach dem Wortlaut der §§ 21, 22 BGB darauf an, ob der Vereinszweck „auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist“ oder nicht. Was das bedeutet, ist seit Inkrafttreten des BGB umstritten, was seinen Grund nicht zuletzt darin hat, dass der Gesetzeswortlaut den Rechtsanwender im Unklaren darüber lässt, ob über die Eintragungsfähigkeit eines Vereins der Vereinszweck (im Sinne seines allgemein leitenden Ziels), die Vereinstätigkeit oder eine Kombination der beiden Merkmale entscheidet.<sup>40</sup>

### aa) Subjektive, objektive und gemischte Theorie

Lange Zeit wurde versucht, aus den §§ 21, 22 BGB je einen Einheitstatbestand des nicht wirtschaftlichen und des wirtschaftlichen Vereins abzuleiten.<sup>41</sup> Dabei standen sich zunächst die sogenannte subjektive Theorie und die sogenannte objektive Theorie gegenüber. Die subjektive Theorie stellte nicht auf die Tätigkeit, sondern auf den Zweck des Vereins im Sinne seines leitenden Ziels ab. Sie fragte danach, ob dieser Zweck auf die Erzielung unmittelbarer wirtschaftlicher Vorteile (für den Verein oder die Mitglieder) oder die Befriedigung ideeller Bedürfnisse gerichtet ist.<sup>42</sup> Nach dieser Theorie war ein caritatives Unternehmen oder eine in Vereinsform betriebene Bildungsanstalt eintragungsfähig, ein Wirtschaftsverband dagegen nicht.<sup>43</sup> Die Einwände gegen diese Theorie liegen auf der Hand: Sie erlaubt es einem Verein, in unbeschränktem Maße am Geschäftsverkehr teilzunehmen, sofern nur die Erträge einem ideellen Zweck zugutekommen.<sup>44</sup> Sie muss das Merkmal des Geschäftsbetriebs für irrelevant erklären, das aber nach dem Sinn und Zweck des § 22 BGB der entscheidende Grund für den Verweis auf die Normativbestimmungen des Handelsvereinsrechts darstellt und mit dem der Gesetzgeber sich von der Vorstellung gelöst hat, „der idealistische Endzweck werde durch einen einfachen Weg zur Rechtsfähigkeit belohnt“. <sup>45</sup> Hält man allein den Zweck für entscheidend, öffnet man schließlich auch Missbräuchen Tür und Tor, ist es doch für Vereinsgründer ein Leichtes, den wirtschaftlichen Charakter ihres Verbandes durch einen in der Satzung vorgeschobenen ideellen Zweck zu kaschieren.<sup>46</sup> Freilich hat sich auch die objektive Theorie als Gegenposition nicht durchsetzen können. Denn indem sie das Vorhandensein eines Geschäftsbetriebs zum alleinigen Kriterium der Vereinsklassenabgrenzung machte, ohne danach zu fragen, welchem Zweck er dient,<sup>47</sup> setzte sie sich über den Willen des Gesetzgebers hinweg, der es für unbedenklich hielt, wenn Vereine „nebenbei einen kleinen wirtschaftlichen Betrieb haben“. <sup>48</sup>

Die Schwächen dieser beiden Theorien versuchte eine gemischte (subjektiv-objektive) Theorie zu vermeiden, die bis in die 1970er Jahre den Umgang mit den §§ 21, 22 BGB bestimmt hat.<sup>49</sup> Danach fällt ein Verein nur dann unter § 22 BGB, wenn er mittels eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einen wirtschaftlichen Hauptzweck verfolgt. Doch konnte auch diese Theorie der Praxis keine klaren, der Sperrfunktion des § 22 BGB hinreichend Rechnung tragenden Kriterien für die Abgrenzung

der beiden Vereinsklassen bieten.<sup>50</sup> So hielt das RG bis zuletzt an seiner Ansicht fest, ein eintragungsschädlicher Geschäftsbetrieb müsse sich in einer nach außen gewendeten, auf die Verschaffung von wirtschaftlichen Vorteilen gerichteten, entgeltlichen Betätigung dauernder Art äußern.<sup>51</sup> Dass § 22 BGB auch eine Umgehung des Genossenschaftsgesetzes verhindern soll, hatte das RG nicht im Blick.<sup>52</sup> In seiner Funktaxi-Entscheidung hat der BGH sich denn auch gezwungen gesehen, bei Vereinen zum Zweck der genossenschaftlichen Kooperation auf das Merkmal der Entgeltlichkeit zu verzichten.<sup>53</sup>

#### bb) Teleologisch-typologische Abgrenzungsmethode

Die auf *Karsten Schmidt* zurückgehende<sup>54</sup> teleologisch-typologische Abgrenzungsmethode beruht auf der Überzeugung, dass Gerichtspraxis und Lehre an dem Versuch, je einen Einheitstatbestand des nicht wirtschaftlichen und wirtschaftlichen Vereins herauszubilden, gescheitert sind.<sup>55</sup> *Teleologisch* ist diese Methode insofern, als sie mit dem Normzweck des § 22 BGB, den sie in erster Linie im Schutz des Rechtsverkehrs erkennt, Ernst macht und danach fragt, welche Verbände auf die Rechtsform einer AG, GmbH oder Genossenschaft verwiesen werden sollen. Und sie ist *typologisch* insofern, als sie auf dieser Grundlage drei Typen des wirtschaftlichen Vereins unterscheidet: (1) den Volltypus des unternehmerisch tätigen Vereins, der sich dadurch auszeichnet, dass er an einem äußeren Markt planmäßig und dauerhaft Leistungen gegen Entgelt anbietet, (2) den Verein mit einer unternehmerischen Tätigkeit an einem inneren Markt, der gleichfalls planmäßig und dauerhaft Leistungen gegen Entgelt erbringt, nur dass der Markt ausschließlich aus Mitgliedern des Vereins besteht, und (3) den genossenschaftlichen Vereinstypus. Ist ein Verein einer dieser drei Typen zuzuordnen, geriert er sich also in einer Weise, die den Geltungsanspruch der Normativbestimmungen des Handelsvereinsrechts berührt, ist er potentiell eintragungsunfähig. Nur das als Korrektiv dienende Nebenzweckprivileg kann ihm dann noch zur Rechtsform des „e.V.“ verhelfen.

Die teleologisch-typologische Abgrenzungsmethode hat die älteren Ansätze fast vollständig aus der Diskussion verdrängt.<sup>56</sup> Auch die

Rechtsprechung folgt ihr seit langem.<sup>57</sup> Die breite Akzeptanz dieser Methode kann freilich nicht darüber hinwegtäuschen, dass die einzelnen Typen des wirtschaftlichen Vereins nach wie vor beträchtliche Abgrenzungsschwierigkeiten bereiten – das gilt vor allem für den Verein mit einer unternehmerischen Tätigkeit an einem inneren Markt (Typ 2) – und dass auch in Bezug auf die Grundannahmen dieser Methode noch Meinungsverschiedenheiten bestehen.<sup>58</sup> Auch wird die folgende Würdigung der Rechtsprechung zeigen, dass die Gerichte bei der Anwendung dieser Methode nicht einheitlich verfahren und ihnen gelegentlich erhebliche Missverständnisse unterlaufen.

## 2. Würdigung der Rechtsprechung

### a) Maßgeblichkeit des in der Satzung umschriebenen Vereinszwecks?

So gerät das OLG Schleswig-Holstein in seinem „Kita“-Beschluss vom 18.9.2012 bei seinen Hinweisen an das Registergericht schon zu Beginn auf die schiefe Bahn, wenn es zwar der teleologisch-typologischen Methode zu folgen vorgibt, aber den in der Satzung umschriebenen Vereinszweck zum Ausgangspunkt der Abgrenzung macht. Das ist zu Recht als Rückfall in die überwundene subjektive Theorie kritisiert worden.<sup>59</sup> Ob ein Verein als Idealverein oder wirtschaftlicher Verein einzustufen ist, ist nicht nach seinem in der Satzung niedergelegten Zweck zu beurteilen, sondern nach der von ihm entfalteten bzw. beabsichtigten Tätigkeit: Der Zweck heiligt *nicht* die Mittel.<sup>60</sup> Da nämlich § 22 BGB dem Schutz des Rechtsverkehrs dient, kann es für die Frage, ob von einem Verein eine im Sinne der Vereinsklassenabgrenzung relevante Gefährdung – anders formuliert: ein systematisch erhöhtes Insolvenzrisiko – ausgeht, nur auf dessen Tätigkeit ankommen.<sup>61</sup>

Aus diesem Grund lag auch das OLG Hamm falsch, als es vor einigen Jahren einem Verein namens „Kultur- und Reisedienst des Kolpingwerkes“ den Weg in das Vereinsregister freigemacht hat.<sup>62</sup> Denn die einzige Tätigkeit dieses Vereins sollte in der Organisation und Durchführung von Busreisen gegen Entgelt bestehen. Bei seiner Behauptung, das Angebot preisgünstiger Reisen sei lediglich Mittel zur Erreichung des ideellen Hauptzwecks, hatte sich das OLG von der Satzung

beeindrucken lassen, in der dieser Zweck mit Formulierungen wie „Befähigung der Mitglieder, sich als Christen in der Gesellschaft zu bewähren“, „Integration alleinstehender Menschen“ usw. umschrieben war. Ein Verein, der sich als kommerzieller Reiseveranstalter auch für Nichtmitglieder betätigen und ansonsten keine (ideellen) Aktivitäten entfalten möchte, ist aber trotz solcher begrüßenswerten Ziele als vollunternehmerisch tätiger Verein zu qualifizieren und daher eintragungsunfähig.<sup>63</sup>

Schon aus vereinsrechtlichen Gründen ist daher von einem Verein zu verlangen, in der Satzung seine wesentlichen Vorhaben so zu umschreiben, dass sich das Registergericht ein möglichst genaues Bild von seiner Eintragungsfähigkeit machen kann.<sup>64</sup> Bestehen an der Eintragungsfähigkeit Zweifel, trifft den anmeldenden Vorstand eine Darlegungslast hinsichtlich aller Umstände, welche die nichtwirtschaftliche Betätigung des Vereins begründen sollen. Es ist nicht Aufgabe des Registergerichts, sich im Wege der Amtsermittlung (§ 26 FamFG) Klarheit über die Einordnung des Vereins zu verschaffen.<sup>65</sup>

#### b) Maßgeblichkeit landesrechtlicher Bestimmungen für die Auslegung der §§ 21, 22 BGB?

Mehr als fragwürdig ist es auch, wenn das OLG Schleswig-Holstein bei der Prüfung, ob ein Verein unter § 21 oder § 22 BGB fällt, „die besonderen Wertungen, die der Landesgesetzgeber mit den Regelungen des KiTaG getroffen hat“, berücksichtigt sehen will.<sup>66</sup> Es mag sein, dass der Landesgesetzgeber in diesen Regelungen seinen Willen zum Ausdruck gebracht hat, auch eingetragenen Vereinen das Betreiben von Kindertagesstätten zu ermöglichen. Dafür spricht insbesondere der vom OLG zitierte § 9 Abs. 1 Nr. 1 KiTaG Schleswig-Holstein, der auch „Elterninitiativen“ als mögliche Träger von Kindertageseinrichtungen benennt und damit auf einen Begriff zurückgreift, von dem man in der Tat sagen kann, dass mit ihm „zweifelloso die in großer Zahl bestehenden Kindergartenvereine gemeint [sind], die von Eltern betrieben werden, und nicht etwa von Eltern gegründete Kapitalgesellschaften, die in Nr. 4 der Regelung besondere Erwähnung gefunden haben“.<sup>67</sup> Gleichwohl ist der Verweis auf das KiTaG Schleswig-Holstein unhaltbar. Gemäß Art. 74

Abs. 1 Nr. 1 GG steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für das bürgerliche Vereinsrecht zu, und von dieser Kompetenz hat er in den §§ 21 ff. BGB in abschließender Weise Gebrauch gemacht. Für die Auslegung der *bundesrechtlichen* Bestimmungen der §§ 21, 22 BGB können landesrechtliche Vorschriften daher nicht maßgeblich sein.<sup>68</sup>

### c) Kinderbetreuung als entgeltliche Tätigkeit am Markt?

Wie bereits erwähnt, zeichnet sich der Volltypus des unternehmerisch tätigen Vereins dadurch aus, dass er an einem äußeren Markt planmäßig und dauerhaft Leistungen gegen Entgelt anbietet. Ob der Verein Gewinne erzielt oder eine Gewinnerzielungsabsicht hat, ist ohne Belang. Auch ein unternehmerisch tätiger Verein, der nicht einmal die Kosten deckt, ist ein wirtschaftlicher Verein. Es kommt *sub specie* §§ 21, 22 BGB auch nicht darauf an, wem (dem Verein selbst, seinen Mitgliedern oder Dritten) etwaige Erträge zufließen. All das wird kaum noch bestritten<sup>69</sup> und auch von den Kritikern der „Kita“-Rechtsprechung des KG nicht in Frage gestellt. Wohl aber sind Zweifel an der Behauptung des KG angemeldet worden, es sei „unerheblich, in welcher Art und Weise die Entgelte fließen, ob ausschließlich durch die Leistungsnehmer oder staatliche Leistungsträger“.<sup>70</sup> May verweist auf Schulen in freier Trägerschaft, die kein Schulgeld erheben, sei es, weil sie eine kostendeckende staatliche Finanzhilfe erhalten, sei es, weil sie zusätzlich zu einer staatlichen Finanzhilfe Eigenmittel oder Zuwendungen Dritter verwenden. Aus seiner Sicht stellen Zuschüsse, Subventionen oder staatliche Finanzhilfen kein Entgelt dar und sind Vereine, die ihre Leistungen „verschenken“ – wie auch immer sie diese refinanzieren – nicht unternehmerisch an einem Markt tätig. Dagegen sei von einer wirtschaftlichen Betätigung im Sinne der *Schmidt'schen* Typologie jedenfalls dann auszugehen, wenn der Verein ein kostendeckendes Schulgeld erhebt.<sup>71</sup>

Soweit May dem vereinsrechtlichen Schrifttum vorhält, es gehe über den Begriff des „Entgelts“ mitunter zu schnell hinweg, ist seine Kritik nicht von der Hand zu weisen.<sup>72</sup> Sein Verständnis dieses Begriffs ist jedoch zu eng. Nach allgemeinen Grundsätzen ist eine Leistung entgeltlich, wenn sie um einer Gegenleistung willen erbracht wird. Ob die Gegenleistung vom



Leistungsempfänger oder einem Dritten erbracht wird, spielt im Prinzip keine Rolle.<sup>73</sup> Zwar hat man es im Fall der Kindertagesstätten nicht mit gewöhnlichen Austauschverträgen im Zweipersonenverhältnis zu tun. Doch kommt man bei wirtschaftlicher Betrachtung kaum daran vorbei, nicht nur die in vielen Ländern vorgesehenen Elternbeiträge – bei denen es sich in der Regel nicht um bloße Anerkennungsgebühren handelt<sup>74</sup> –, sondern auch die Zuschüsse der öffentlichen Hand (Träger der öffentlichen Jugendhilfe, Gemeinden usw.) zu den Betriebskosten als Gegenleistung für die Kinderbetreuung anzusehen. Das zeigt sich besonders deutlich in den Ländern, in denen die Höhe der Zuschüsse von der tatsächlichen Belegung abhängt. So liegt es beispielsweise in Hamburg, wo die Kostenerstattungen durch die Hansestadt deshalb auch ausdrücklich als Teil der Leistungsentgelte begriffen werden.<sup>75</sup> Mays Behauptung, Zuschüsse, Subventionen oder staatliche Finanzhilfen stellen kein Entgelt dar, erweist sich somit jedenfalls für den Bereich der Kindertagesstätten als zu allgemein.

An einer entgeltlichen Tätigkeit am Markt fehlt es dagegen bei den sogenannten Elterninitiativen und Kinderläden. Hierbei handelt es sich um (Klein-)Einrichtungen zur gemeinsamen Betreuung einer überschaubaren Anzahl von Kindern – in der Regel höchstens 20 –, die von Eltern auf der Grundlage eines gemeinsamen pädagogischen Konzepts gegründet werden sowie durch ein hohes Maß an Selbstverwaltung und aktiver Mitarbeit der Eltern gekennzeichnet sind. Bei diesen Einrichtungen stellen sich die Mitgliedsbeiträge nicht als von anonymen Kunden geleistete Entgelte für die Inanspruchnahme von Betreuungsleistungen dar, sondern sie dienen der Finanzierung der gemeinsam zu erledigenden Erziehungs- und Verwaltungsaufgaben.<sup>76</sup> Trotz der grundsätzlichen Einstufung der Kinderbetreuung als marktgängige, geldwerte Leistung wäre es unter teleologischen Gesichtspunkten nicht gerechtfertigt, Elterninitiativen und Kinderläden dem Typus des Vereins mit einer unternehmerischen Tätigkeit an einem inneren Markt zuzuschlagen. Denn sie müssen nicht in demselben Maße wagnishafte Entscheidungen treffen wie Träger größerer Kindertagesstätten. Insbesondere sind sie, da der Betreuungsbedarf der Eltern im Vorhinein mehr oder weniger feststeht, nicht in demselben Maße dem Risiko ausgesetzt, Investitionen zu tätigen, die sich im Nachhinein als Fehlschlag erweisen.<sup>77</sup>



#### d) Fehlende Gläubigergefährdung?

Sieht man von Kleinenrichtungen nach Art von Elterninitiativen ab, ist an der Einordnung eines Kita-Vereins als wirtschaftlicher Verein auch dann nicht vorbeizukommen, wenn im konkreten Fall die Betriebskosten durch Elternbeiträge und Erstattungen der öffentlichen Hand faktisch zu 100 % gedeckt sind. Zwar ist nicht zu bestreiten, dass der Aspekt des Gläubigerschutzes unter diesen Umständen nicht in demselben Maße berührt ist wie bei unternehmerisch tätigen Vereinen, die ohne öffentliche Mittel auskommen müssen. An der Behauptung des OLG Schleswig-Holstein, Gläubiger öffentlich geförderter Kitas könnten mit ihren Forderungen von vornherein nicht ausfallen,<sup>78</sup> sind jedoch Zweifel angebracht. Denn abgesehen davon, dass es bei den Elternbeiträgen zu Zahlungsverzögerungen oder -ausfällen kommen kann, geht mit der Einrichtung einer (größeren) Kindertagesstätte ein Investitionsrisiko einher, das auch durch die insoweit bestehenden Fördermöglichkeiten (z. B. Zuschüsse zur Anmietung und Renovierung von Räumen) nicht vollständig ausgeschlossen wird.<sup>79</sup> Läge das OLG Schleswig-Holstein richtig, müsste man auch bei Krankenhäusern, Altenheimen, Schulen und Museen darüber nachdenken, ihnen den Zugang zur Rechtsform des „e. V.“ zu eröffnen. Die Funktion des § 22 BGB besteht aber nicht darin, möglichst vielen Vereinigungen zur Eintragung in das Vereinsregister zu verhelfen, sondern darin, unternehmerisch tätige Vereine wegen der abstrakten Gefährlichkeit ihres Tuns auf die Rechtsformen des Handelsrechts (AG, GmbH, Genossenschaft) zu verweisen.<sup>80</sup> Die Orientierung an der aus bestimmten Typusmerkmalen ablesbaren abstrakten Gefahr hat den Vorteil, die Klassifizierung zu erleichtern. Die damit verbundenen Erschwernisse für konkret weniger gefährliche Zusammenschlüsse sind nach den Wertungen des Gesellschaftsrechts grundsätzlich hinzunehmen.<sup>81</sup>

#### e) Nebenzweckprivileg

Man gelangt damit zu der Frage, was von dem Versuch des OLG Stuttgart zu halten ist, Kita-Vereinen mittels Anwendung des sogenannten Nebenzweckprivilegs zur Eintragung in das Vereinsregister zu verhelfen. Angesprochen ist damit jene schillernde Rechtsfigur, der es nach wie vor

an scharfen Konturen mangelt und dessen angeblich extensive Handhabung erst vor kurzem wieder als eine der Hauptursachen für Fehlentwicklungen im Vereinsrecht benannt worden ist.<sup>82</sup> Das Nebenzweckprivileg beruht auf der Einsicht, dass auch Vereine mit ideellen Zwecken häufig nicht ohne einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auskommen. Es besagt – in der Umschreibung des BGH –, dass ein Verein trotz Vorhandenseins eines solchen Betriebs in das Vereinsregister eingetragen werden kann, sofern es sich „lediglich um eine untergeordnete, den idealen Hauptzwecken des Vereins dienende wirtschaftliche Betätigung“ handelt.<sup>83</sup> Was das Merkmal der funktionalen Unterordnung im Einzelnen bedeutet, ist noch immer umstritten.<sup>84</sup> Im Grundsatz anerkannt ist allerdings, dass für einen Rückgriff auf das Nebenzweckprivileg nur dann Raum ist, wenn der Verein in seiner Satzung nicht nur einen ideellen (Haupt-)Zweck festgelegt hat, sondern diesen auch *tatsächlich verfolgt*. Erschöpfen sich die Aktivitäten eines Vereins darin, am Markt Leistungen gegen Entgelt anzubieten, kann auch das Nebenzweckprivileg ihm nicht den Zugang zum Vereinsregister verschaffen.<sup>85</sup> Man darf also auch beim Nebenzweckprivileg nicht in den Fehler der subjektiven Theorie verfallen und jede idealistische Überhöhung der Vereinstätigkeit durch Eintragungsfähigkeit prämiieren.<sup>86</sup>

Bei der Lektüre des Beschlusses vom 3.12.2014 drängt sich der Eindruck auf, als habe das OLG Stuttgart im Fall des Waldorf-Vereins diesen Fehler begangen. In dem Beschluss heißt es zwar, der Zweck des Vereins – Förderung und Pflege moderner Erziehungsmethoden auf der Grundlage der Pädagogik *Rudolf Steiners* – solle „unter anderem auch durch den Betrieb der geplanten Kindertagesstätte“ verwirklicht werden. Die Behauptung des OLG, die Kindertagesstätte sei bloßes „Hilfsmittel“ zur Umsetzung des pädagogischen Konzepts und habe mit ihren 15 Plätzen auch nur „ein begrenztes Gewicht“, hängt jedoch in der Luft. Denn welche ideellen Tätigkeiten der Verein ausüben beabsichtigt, lässt die auszugsweise Wiedergabe der Satzung nur erraten, und deshalb bleibt auch unklar, wie das Gericht zu der Überzeugung gelangen konnte, der Betrieb der Kindertagesstätte sei diesen Tätigkeiten zu- und untergeordnet. Die Äußerung des OLG, es stehe „nicht dieser Betrieb als solcher, sondern die Umsetzung des pädagogischen Konzeptes mittels des Betriebes der Waldorfschule (..) im Vordergrund“, <sup>87</sup> spricht jedenfalls

eher gegen als für die Anwendbarkeit des Nebenzweckprivilegs, deutet sie doch darauf hin, dass ideelle Aktivitäten in nennenswertem Umfang gar nicht geplant sind. Angesichts der Begrenzung der Kindertagesstätte auf 15 Betreuungsplätze hätte es näher gelegen zu vertiefen, ob unter diesen Umständen überhaupt von einer unternehmerischen Tätigkeit am Markt gesprochen werden kann. Auch wenn es dem Verein gelungen sein mag, das OLG durch eine „vernünftige Satzungsgestaltung“ von seiner Eigenschaft als Idealverein zu überzeugen,<sup>88</sup> hinterlässt der Beschluss starke Zweifel.

#### f) Gleichlauf von Vereins- und Gemeinnützigkeitsrecht?

Vereine, die Kindergärten betreiben, werden ebenso wie Vereine zur Förderung von Kunst und Kultur in der Regel unproblematisch als gemeinnützige Körperschaften anerkannt.<sup>89</sup> Ihre wirtschaftliche Betätigung schadet ihnen nicht, da es sich bei ihren Einrichtungen um Zweckbetriebe, d. h. steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne der §§ 65 bis 68 AO handelt. Das gilt insbesondere in Fällen, in denen der Verein seinen Zweck ausschließlich mittels des Zweckbetriebs verfolgt und keine sonstigen (ideellen) Tätigkeiten entfaltet.<sup>90</sup> Demgegenüber privilegiert das Vereinsrecht, wie wir gesehen haben, die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks nicht schlechthin, sondern nur insoweit, als dieser in der Hauptsache durch nicht wirtschaftliche Aktivitäten verwirklicht wird.<sup>91</sup> Gibt der Zweckbetrieb dem Verein das Gepräge (sogenannte zweckbetriebsdominierte Einrichtung), ist für die Anwendung des Nebenzweckprivilegs kein Raum und der Verein als wirtschaftlicher einzustufen.<sup>92</sup>

Daraus ergibt sich, dass *de lege lata* aus der Anerkennung eines Vereins als gemeinnützig und der Einordnung eines Geschäftsbetriebs als Zweckbetrieb nicht zwingend auf die Eintragungsfähigkeit des Vereins geschlossen werden kann.<sup>93</sup> Das gilt auch, wenn der Verein einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 AO unterhält, hat sich doch das Steuerrecht von der Vorstellung, dieser Geschäftsbetrieb dürfe „nicht im Vordergrund des Wirkens“ stehen, mit der Aufgabe der Geprägetheorie verabschiedet.<sup>94</sup> Vereins- und Gemeinnützigkeitsrecht folgen jeweils ihren eigenen Grundsätzen, was

wiederum mit ihren unterschiedlichen Zwecken zusammenhängt: Während es bei den §§ 21, 22 BGB um den Schutz des Rechtsverkehrs – und nach teilweise vertretener Auffassung auch um den Schutz der Mitglieder – geht, liegt den §§ 51 ff. AO die Erwägung zugrunde, freiwilliges gemeinwohlbezogenes Engagement mit den Mitteln des Steuerrechts anzuregen und anzuerkennen.<sup>95</sup>

Daher liegt das KG richtig mit seiner These, dass die Klassifizierung als Idealverein oder wirtschaftlicher Verein unabhängig von der Anerkennung(sfähigkeit) eines Vereins als gemeinnützig vorzunehmen ist.<sup>96</sup> Ist eine wirtschaftliche Betätigung des Vereins steuerlich als Zweckbetrieb einzuordnen, kann dies allenfalls als Indiz für die Anwendbarkeit des Nebenzweckprivilegs angesehen werden.<sup>97</sup> Darin liegt weder „ein nicht auflösbarer Widerspruch behördlicher Wertungen“<sup>98</sup> noch ein Verstoß gegen die Einheit der Rechtsordnung.<sup>99</sup> Ob es sich *de lege ferenda* empfiehlt, Zweckbetriebstätigkeiten für eintragungsunschädlich zu erklären, steht auf einem anderen Blatt.<sup>100</sup>

#### g) „Bestandsschutz“ für eingetragene Vereine?

Seit der sogenannten Vereinsrechtsreform 2009 liegt die Zuständigkeit sowohl für offene (d.h. aus der Satzung hervorgehende) und als auch für verdeckte (d.h. im Widerspruch zur Satzung stehende) Rechtsformverfehlungen bei den Registergerichten. Mit der Streichung von § 43 Abs. 2 BGB a. F., unter dem die Sanktionierung verdeckter Rechtsformverfehlungen als alleinige Angelegenheit der Verwaltungsbehörden betrachtet wurde, hat der Gesetzgeber den Weg für die Anwendung des § 395 FamFG auf beide Arten der Rechtsformverfehlung frei gemacht.<sup>101</sup> Das war vielfach gefordert worden.<sup>102</sup> Leider allerdings ist der Gesetzgeber 2009 auf halbem Wege stehen geblieben. Denn es hätte sich auch empfohlen, im Zuge der Konzentration der Rechtsformaufsicht bei den Registergerichten klarzustellen, dass die Eintragung eines Vereins, die nicht oder nicht mehr nach § 21 BGB zulässig ist, von Amts wegen zu löschen ist.<sup>103</sup> Damit wäre jener jetzt auch vom OLG Brandenburg aufgegriffenen Praxis<sup>104</sup> der Boden entzogen worden, § 395 FamFG als Ermessenvorschrift aufzufassen und nach dem Motto zu verfahren: Wer es einmal in das

Vereinsregister geschafft hat, ist (und bleibt) drin, solange er sich gegenüber dem Registergericht und in seiner Rolle als Schuldner untadelig verhält.

Dieses Versäumnis des Gesetzgebers ist deshalb zu bedauern, weil die Auffassung, das Registergericht habe in jedem Einzelfall das öffentliche Interesse an einer Bereinigung des Registers und dem Schutz des Rechtsverkehrs gegen das „Bestandsinteresse“ des Vereins abzuwägen, auf einem Missverständnis der registergerichtlichen Kontrolle beruht. Nicht anders als § 43 Abs. 2 BGB a. F. hat auch § 395 FamFG die Aufgabe, den im Dienst des *abstrakten* Gläubigerschutzes stehenden §§ 21, 22 BGB zur Durchsetzung zu verhelfen. Wenn es bei der Vereinsklassenabgrenzung auf eine individuelle Gefährlichkeit des Vereins nicht ankommt, kann dies bei der Anwendung von § 395 FamFG trotz der „Kann-Formulierung“ nicht anders sein. Auch für diese Vorschrift muss daher gelten, was das BVerwG in seinem „Scientology-Urteil“<sup>105</sup> für § 43 Abs. 2 BGB a. F. klargestellt hatte: Mit der Verfehlung der Rechtsform ist die Löschung aus dem Vereinsregister grundsätzlich vorgezeichnet und sind Ermessenserwägungen nur in atypischen Fällen geboten.<sup>106</sup> Es geht nicht an, sich der Prüfung, ob ein Verein unter § 21 oder unter § 22 BGB fällt, zu entziehen, sobald der Verein einmal eingetragen ist.<sup>107</sup> Das muss für einen Kita-Verein grundsätzlich in gleicher Weise gelten wie für den ADAC, mögen dessen Strukturen auch seit mehr als einem Jahrhundert gewachsen sein.<sup>108</sup> Die Rechtsprechung des OLG Brandenburg ist als Rückfall in eine Praxis zu werten, die bei § 43 Abs. 2 BGB a. F. längst überwunden schien.

### 3. Zwischenbilanz

Nach alledem kann festgehalten werden, dass sich die „Kita“-Rechtsprechung des KG bruchlos in das System der Vereinsklassenabgrenzung einfügt, während von den Versuchen des OLG Schleswig-Holstein, des OLG Stuttgart und des OLG Brandenburg, Kita-Vereine vor dem Verweis auf die Rechtsformen des Handelsrechts zu bewahren, kein einziger überzeugt. Das Ausweichen auf die Rechtsformen des Handelsrechts ist für einen Kita-Verein auch nicht unzumutbar, wie die Vielzahl von Kita-Betrieben in der Rechtsform der (g)GmbH, der

Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und der Genossenschaft zeigt.<sup>109</sup> Gewiss hat das Argument, das Recht der Handelsvereine biete im Vergleich zum Vereinsrecht ein höheres Gläubigerschutzniveau, mit der Einführung der Unternehmergesellschaft, die mit einem technischen Mindestkapital von 1 € gegründet werden kann, an Überzeugungskraft verloren. Richtig ist aber auch, dass es im Hinblick auf den Gläubigerschutz nach wie vor signifikante Unterschiede gibt<sup>110</sup> und es nach Einführung der Unternehmergesellschaft als neuer GmbH-Variante für einen Verein eher *schwieriger* geworden ist zu begründen, weshalb ihm das Ausweichen auf die Rechtsformen des Handelsvereinsrechts nicht zuzumuten ist. Und sollte der vom Bundesministerium der Justiz im März 2013 vorgelegte Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften umgesetzt werden,<sup>111</sup> wird die Begründungslast weiter steigen.

Wer dies anders sieht, also Trägern von Kindertagesstätten das Ausweichen auf die Rechtsformen des Handelsrechts nicht zumuten will, sollte die Lösung nicht in einem Rückfall in die subjektive Theorie oder einer Ausweitung des Nebenzweckprivilegs suchen, sondern in § 22 BGB. In diesem Sinne hat *Reuter* die Überlegung ins Spiel gebracht, Vereinen, deren Wirtschaftstätigkeit im „Dienst am Menschen“ besteht, per Konzession nach Art einer Gruppenfreistellung zur Rechtsfähigkeit zu verhelfen, um dem Bedarf nach altruistischem Engagement Rechnung zu tragen. Dahinter steht die Beobachtung, „dass sich in den letzten Jahrzehnten – namentlich im Gesundheitsbereich, im Pflegebereich und im Bildungsbereich – ehemals nichtwirtschaftliche Tätigkeit in wirtschaftliche Tätigkeit verwandelt hat, weil sich dafür auf breiter Front eine marktfähige Nachfrage entwickelt hat“.<sup>112</sup> Für die Überlegung, Kita-Vereinen eine Konzession nach § 22 BGB zu erteilen, ließe sich immerhin anführen, dass für solche Vereine in Gestalt der Kita-Gesetze der Länder Sondervorschriften existieren, die zum Teil auch gewisse Elemente des Gläubiger- und Mitgliederschutzes enthalten und sich insofern als spezielle Normativbestimmungen begreifen lassen.<sup>113</sup> Allerdings müssten auch für den Kita-Bereich plausible Gründe für die Annahme vorgebracht werden können, dass durch die Rechtsform des Vereins die Qualität der angebotenen Leistung zumindest nach Einschätzung der Eltern verbessert



wird und Mitarbeiter mit einer besseren Motivation zu Werke gehen, wenn die Einrichtung nicht von einer Rechtsform des Handelsvereinsrechts getragen wird.<sup>114</sup> Ob dies gelingen kann, erscheint eher zweifelhaft.

## **IV. Auslagerung von Geschäftsbetrieben**

Was die Frage betrifft, ob ein Verein dem Vorwurf der Rechtsformverfehlung durch Ausgliederung seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf eine Kapitalgesellschaft entgehen kann, markiert das ADAC-Urteil des BGH von 1982<sup>115</sup> nach wie vor das für die Praxis entscheidende Datum. In diesem Urteil hat der I. Zivilsenat die Auslagerung von Geschäftsbetrieben auf Kapitalgesellschaften für vereinsrechtlich unbedenklich erklärt. Nach seiner Ansicht ist ein ausgelagerter Geschäftsbetrieb dem Verein schon nicht als eigener zuzurechnen – mit einer „allzu großzügigen Handhabung des Nebenzweckprivilegs“ hat das nichts zu tun<sup>116</sup> – und deshalb eintragungsunschädlich. Diese Ansicht fußt auf der Annahme, den Belangen des Verkehrsschutzes sei Genüge getan, wenn die Wirtschaftstätigkeit von einer juristisch und organisatorisch selbständigen Gesellschaft des Handelsrechts betrieben wird, die ihren Gläubigern alle mit der Rechtsform einer solchen Gesellschaft verbundenen Sicherheiten bietet.<sup>117</sup>

Mitunter wird behauptet, der II. Zivilsenat des BGH habe in seinem „Kolpingwerk“-Urteil von 2007<sup>118</sup> die – von einem großen Teil des Schrifttums abgelehnte<sup>119</sup> – ADAC-Doktrin des I. Zivilsenats stillschweigend aufgegeben.<sup>120</sup> In den Gründen des Urteils findet diese Behauptung jedoch keine Stütze. Hätte der II. Zivilsenat die höchstrichterliche Rechtsprechung in dieser für das Vereinsrecht zentralen Frage korrigieren und damit eine seit Jahrzehnten gängige Praxis in eine andere Richtung lenken wollen, hätte er dies mit Sicherheit eindeutig zum Ausdruck gebracht.<sup>121</sup> Auch der Beschluss des KG vom 23.6.2014 betreffend einen Verein zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens lässt sich schwerlich als Abkehr vom ADAC-Urteil deuten. In diesem Fall hat sich das KG an einer Satzungsklausel gestoßen,

der zufolge es dem Verein gestattet sein sollte, zur Verfolgung seiner satzungsgemäßen Zwecke Unternehmen zu gründen oder sich an bereits gegründeten Unternehmen zu beteiligen. Zwar ist nach Ansicht des KG die Beteiligung an einer anderen Körperschaft nicht zu beanstanden, solange nicht der Verein tatsächlich entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft nimmt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt. Das soll sich aber ändern, wenn sich aus der Satzung ergibt, dass der Verein auch die Aufnahme unternehmerischer Tätigkeit beabsichtigt. In diesem Fall müsse der Verein dem Registergericht die Überzeugung verschaffen, dass die beabsichtigte oder bereits aufgenommene wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Hauptzweck des Vereins untergeordnet ist.<sup>122</sup> Das liest sich wie eine Einschränkung der ADAC-Doktrin, sollte aber nicht überbewertet werden. Denn zum Beleg seiner Auffassung verweist das KG auf einen Passus im Standardwerk von *Sauter/Schweyer/Waldner*, in dem es nicht um die *vereinsrechtliche* Beurteilung einer externen wirtschaftlichen Betätigung, sondern um die *steuerrechtliche* Frage geht, wo im Fall der Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft die Grenze zwischen (steuerfreier) Vermögensverwaltung und (steuerpflichtigem) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verläuft.<sup>123</sup>

Die Folgen der „generellen Unbedenklichkeitsbescheinigung“<sup>124</sup> des BGH zugunsten ausgegliederter Wirtschaftstätigkeit sind bekannt: Nicht nur die Automobilclubs, auch die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege, die Umweltschutzvereine sowie die Sportvereine und -verbände, um nur einige weitere Beispiele zu nennen, unterhalten in zum Teil erheblichem Umfang Geschäftsbetriebe in ausgelagerter Form und fungieren nicht selten als Spitze weitverzweigter Konzerne.<sup>125</sup> Dies erklärt, weshalb die Entscheidung des AG München zur Eintragungsfähigkeit des ADAC nicht nur in der dortigen Zentrale mit großer Spannung erwartet wird. Sollte das Gericht dem ADAC unter Hinweis auf seine zahlreichen unternehmerischen Beteiligungen den Status als eingetragener Verein entziehen, könnte dies je nachdem, wie die Begründung ausfiele, Auswirkungen auf eine Vielzahl von Vereinen haben.

Dass das AG München eine solche Entscheidung treffen wird, muss jedoch inzwischen als wenig wahrscheinlich gelten. Als Reaktion auf die



gegen ihn erhobenen Vorwürfe hat der ADAC eine Strukturreform in die Wege geleitet, die darauf hinauslaufen soll, dem ADAC e.V. seinen beherrschenden Einfluss auf seine externen Geschäftsbetriebe zu nehmen. Geplant ist, einen Anteil von 25,1 % an der ADAC Beteiligungs- und Wirtschaftsdienst GmbH, in der die wirtschaftlichen Beteiligungen aus den Bereichen Rechtsschutzversicherung, Verlagswesen usw. gebündelt sind und deren Alleingesellschafter zur Zeit noch der ADAC e.V. ist, auf eine neu zu errichtende gemeinnützige Stiftung zu übertragen. Des Weiteren soll die ADAC Beteiligungs- und Wirtschaftsdienst GmbH in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und durch weitere Maßnahmen sichergestellt werden, dass der Verein trotz der bei ihm verbleibenden Mehrheitsbeteiligung keinen beherrschenden Einfluss mehr ausüben kann.<sup>126</sup> Das AG München soll bereits signalisiert haben, gegen das aus Verein, gemeinnütziger Stiftung und Aktiengesellschaft bestehende 3-Säulen-Modell keine Bedenken zu haben.<sup>127</sup> Es spricht somit nur noch wenig für die Annahme, dass von diesem Gericht in dieser Sache ein Impuls für eine Totalrevision des ADAC-Urteils ausgehen wird. Aller Wahrscheinlichkeit nach wird die Vereinslandschaft also auch weiterhin von unternehmensverbundenen Vereinen geprägt sein. Das führt zu der Frage, welche Maßnahmen der Gesetzgeber ergreifen sollte, um diesen Zustand rechtspolitisch erträglich zu machen.

## **V. Reformbedarf im Vereinsrecht?**

### *1. Rechtspolitische Problemfelder*

Die Reform des Vereinsrechts war bei den Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts schon einmal ein Thema, und zwar im Jahr 2005. Diskutiert wurde damals über den im August 2004 vom Bundesministerium der Justiz vorgelegten „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vereinsrechts“,<sup>128</sup> der sich zum Ziel gesetzt hatte, „das seit über 100 Jahren im Wesentlichen unveränderte Vereinsrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) modern zu gestalten, zu vereinfachen und den heutigen Bedürfnissen anzupassen“. <sup>129</sup> Um dieses Ziel zu erreichen, sollte unter anderem das Nebenzweckprivileg in § 21 BGB

verankert und die Bestimmung des § 22 BGB über den wirtschaftlichen Verein aufgehoben werden. Bekanntlich wurde der Entwurf, der – auch auf den Hamburger Tagen – auf heftige Kritik gestoßen war,<sup>130</sup> nicht weiterverfolgt. Zu einer Reform des Vereinsrechts, die diesen Namen verdiente, ist es bis heute nicht gekommen. Die sogenannte Vereinsrechtsreform 2009 hat zwar, wie bereits erwähnt, die seit langem geforderte Konzentration der Rechtsformaufsicht bei den Registergerichten und in Gestalt eines neuen § 31a BGB ein Haftungsprivileg für ehrenamtliche Vereinsvorstände mit sich gebracht.<sup>131</sup> Alles in allem aber handelte es sich dabei aber „um eine Minireform, die alle heißen Eisen der Reformdiskussion ausklammert“.<sup>132</sup>

Eines dieser heißen Eisen ist die immer häufiger zu hörende Forderung nach einer stärkeren Ausdifferenzierung des Vereinsrechts. Sie beruht auf der Überzeugung, dass das auf überschaubare Zusammenschlüsse von lokaler Bedeutung zugeschnittene BGB-Vereinsrecht der heutigen Vielfalt der Vereine und Verbände und der von ihnen verfolgten Zwecke schon seit langem nicht mehr gerecht wird. Vor allem was das aus Anlass der Diskussion über den ADAC wieder in den Blickpunkt gerückte Thema der Kontrolle und Transparenz von Großvereinen betrifft, ist das Vereinsrecht seit Jahrzehnten im Rückstand. An Empfehlungen, wie die in diesem Bereich bestehenden Defizite behoben werden könnten, herrscht kein Mangel.<sup>133</sup> Die zwei wichtigsten seien hier noch einmal genannt: Große Vereine sollten qualifizierten Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Publizitätspflichten unterworfen werden,<sup>134</sup> und in mitgliederstarken Vereinen sollte der Minderheitenschutz verbessert werden.<sup>135</sup> Mit Blick auf die Hauptversammlung des ADAC, der man auch beim besten Willen nicht attestieren kann, ein „Parlament der Kraftfahrer“ im Sinne eines Repräsentationsorgans der 19 Millionen Mitglieder zu sein, sollte auch darüber nachgedacht werden, in das Vereinsrecht Vorgaben für die Zusammensetzung einer Delegiertenversammlung aufzunehmen, wie sie aus dem Genossenschaftsrecht bekannt sind (§ 43a GenG).<sup>136</sup> Und erst vor kurzem hat *Leuschner* wieder die Idee ins Spiel gebracht, an das Überschreiten bestimmter Größenmerkmale die Pflicht zur Einrichtung eines Aufsichtsorgans zu knüpfen.<sup>137</sup>

Auf einem anderen Blatt steht der Vorschlag, in § 21 BGB zu regeln, dass

die Unterhaltung von Zweckbetrieben vom sogenannten Nebenzweckprivileg gedeckt ist.<sup>138</sup> Eine solche Regelung würde die Rechtssicherheit bei der Vereinsklassenabgrenzung ungemein erhöhen. Sie wäre aber nicht ohne einen konzeptionellen Bruch mit der teleologisch-typologischen Abgrenzungsmethode und dem Nebenzweckprivileg in seiner heute praktizierten Form zu haben und hätte die (fortdauernde) Existenz zahlreicher zwecksbetriebsdominierter Vereine zur Folge, die nur am Rande oder gar nicht einer ideellen Betätigung nachgehen. Ohne flankierende Regelungen zur Kontrolle und Transparenz wäre sie daher rechtspolitisch nicht akzeptabel.

## *2. Standpunkt der Bundesregierung*

In Anbetracht dieser Empfehlungen ist natürlich von hohem Interesse, welchen Standpunkt die Bundesregierung zum Thema Vereinsrechtsreform vertritt. Die jüngsten Äußerungen dazu sind, gelinde gesagt, enttäuschend. Sie finden sich in der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten *Renate Künast* u. a. zum Thema „Konsequenzen aus den Vorwürfen gegen den ADAC“ vom 27.6.2014.<sup>139</sup>

Auf die Frage

„6. Erkennt die Bundesregierung aufgrund der bekannt gewordenen Vorwürfe gegen den ADAC konkreten Änderungsbedarf im Vereinsrecht, insbesondere auch im Hinblick auf die demokratische Beteiligung oder im Hinblick auf die Einführung von Regeln für besonders große Vereine, beispielsweise die pflichtgemäße Veröffentlichung von Bilanzen oder Bestellung eines Wirtschaftsprüfers?“

hat die Bundesregierung geantwortet:

„Die Bundesregierung sieht aufgrund der erhobenen Vorwürfe gegen den ADAC derzeit keinen Handlungsbedarf im Vereinsrecht.“

Auf die Frage

„8. Beabsichtigt die Bundesregierung, das Nebenzweckprivileg neu zu regeln? Wenn ja, in welchem Zeitrahmen und mit welchen Zielsetzungen? Wenn nein, warum nicht?“

hat die Bundesregierung geantwortet:

„Die Bundesregierung beabsichtigt derzeit nicht vorzuschlagen, das von den Gerichten entwickelte Nebenzweckprivileg gesetzlich zu regeln. Das Nebenzweckprivileg gewährleistet, dass auch Idealvereine sich wirtschaftlich betätigen können, wenn die Tätigkeit als Nebentätigkeit anzusehen ist, die der ideellen Haupttätigkeit zu- und untergeordnet ist. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit eine solche Nebentätigkeit ist, kann stets nur einzelfallbezogen unter Berücksichtigung der gesamten Tätigkeit des jeweiligen Vereins beurteilt werden. Eine gesetzliche Verankerung des Nebenzweckprivilegs würde nicht zu mehr Rechtssicherheit führen, da im Wesentlichen nur die schon allgemein anerkannten richterrechtlichen Grundsätze zum Nebenzweckprivileg festgeschrieben werden könnten.“

Und auf die Frage

„10. Hält die Bundesregierung die rechtlichen Möglichkeiten zur Offenlegung von Beteiligungsstrukturen im konkreten Fall des ADAC für ausreichend? Welche generellen Schlussfolgerungen im Hinblick auf Prüfungs- und Publizitätspflichten zieht sie daraus?“

hat die Bundesregierung geantwortet:

„Die Bundesregierung sieht derzeit auch mit Blick auf den konkreten Fall des ADAC keinen Bedarf für eine Änderung der geltenden Rechnungslegungsvorschriften für Vereine. Dies gilt insbesondere auch für eine Einführung von Prüfungs- und Publizitätspflichten für Vereine.“

Der Bundesregierung ist darin zuzustimmen, dass sich eine gesetzliche Regelung des Nebenzweckprivilegs zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht empfiehlt.<sup>140</sup> Dass die Bundesregierung auch in Bezug auf das Thema Kontrolle und Transparenz von Großvereinen keinen Handlungsbedarf sieht, ist dagegen nur schwer nachzuvollziehen. Nicht ohne Ironie ist vor diesem Hintergrund, dass die Bundesregierung auf die Frage, ob nach ihrer Ansicht die Tätigkeit des ADAC vom Nebenzweckprivileg gedeckt ist, geantwortet hat:<sup>141</sup>

„Die Bundesregierung hat keinen Überblick über die Tätigkeit des

ADAC e.V. und kann deshalb nicht beurteilen, inwieweit wirtschaftliche Tätigkeiten des ADAC e.V. vom Nebenzweckprivileg gedeckt sind.“

## **VI. Zusammenfassung**

Das Vereinsrecht befindet sich in keinem guten Zustand. Das ist allerdings nicht dem KG anzulasten, dessen „Kita“-Rechtsprechung sich bei genauerer Betrachtung als richtige und konsequente Anwendung der §§ 21, 22 BGB darstellt, sondern der auch jetzt wieder zutage getretenen Neigung anderer Gerichte, das System der Vereinsklassenabgrenzung durch einen vorschnellen Rückgriff auf die subjektive Theorie (OLG-Schleswig-Holstein) oder das Nebenzweckprivileg (OLG Stuttgart) zu verwässern oder die Löschung eines zu Unrecht in das Vereinsregister eingetragenen wirtschaftlichen Vereins als Ermessensentscheidung zu begreifen (OLG Brandenburg). Zu einem großen Teil geht der unbefriedigende Zustand des Vereinsrechts aber auch auf das Konto des Gesetzgebers, der seit Jahrzehnten zusieht, wie sich der eingetragene Verein von seinem gesetzlichen Leitbild immer weiter entfernt, und für den nicht einmal die jüngsten Vorfälle im ADAC einen genügenden Anlass abzugeben scheinen, die seit langem überfällige Reform des Vereinsrechts in Angriff zu nehmen.

## **VII. Summary**

The law governing associations is not in good condition. The appellate court (KG) is not to blame for this, however. When subjected to a closer examination, the KG's ruling on child day care centres ("Kitas") proves to be a correct and effective application of sections 21 and 22 German Civil Code (BGB). It can be blamed on the tendency of other courts - recently demonstrated once again - to dilute the system of delimiting classes of associations by means of hasty recourse to the subjective theory (appellate court (OLG) of Schleswig-Holstein), or to water down the ancillary purpose privilege (OLG Stuttgart), or to regard the cancellation of the

registration of a commercial association erroneously recorded in the register of associations as a discretionary decision (OLG Brandenburg). The unsatisfactory condition of association law is also largely ascribable to the legislator, however, which has, for decades now, looked on and seen how registered associations are becoming increasingly removed from the statutory model and which does not even consider the recent incidents involving the ADAC, the German automobile association, to provide sufficient grounds for tackling the long overdue reform of association law.

- 
- 1 OLG Dresden, Urt. v. 9.8.2005 – 2 U 897/04, ZIP 2005, 1680. In diesem Urteil hatte das OLG die These aufgestellt, dass Mitglieder eines personalistisch strukturierten eingetragenen Vereins, der sich über die Grenzen des Nebenzweckprivilegs hinaus in erheblichem Umfang wirtschaftlich betätigt, jedenfalls dann akzessorisch für sämtliche Vereinsverbindlichkeiten haften, wenn sie Kenntnis von der wirtschaftlichen Betätigung haben und ihr keinen Einhalt gebieten. Diesen neuen Tatbestand der Durchgriffshaftung hat der BGH zu Recht nicht anerkannt, siehe BGH, Urt. v. 10.12.2007 – II ZR 239/05, BGHZ 175, 12. Siehe zum Ganzen *Segna*, Rechtsformverfehlungen und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des „Kolpingwerk“-Urteils, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 39 ff.
  - 2 KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, npoR 2011, 53; siehe ferner *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e.V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, eG) gefragt sind, DStR 2012, 1562 ff.
  - 3 In Brandenburg waren Anfang 2013 in der vom Landesjugendamt geführten Datei der Träger von Kindertageseinrichtungen etwa 240 eingetragene Vereine aufgeführt, die etwa 440 Kindertagesstätten betrieben; siehe die Antwort der Landesregierung auf die Kleine Anfrage 2534 des Abgeordneten Andreas Büttner der FDP-Fraktion, Lt.-Drs. 5/6641 (zu Frage 2).
  - 4 Siehe dazu später unter II.
  - 5 Davon berichten übereinstimmend *May*, Der Zweck heiligt die Mittel: Warum die Rechtsform des Vereins für Schulträger zulässig ist, Recht und Bildung 1/2014, 11 und *Judis*, Müssen sich freigemeinnützige Vereine zukünftig als GmbHs organisieren?, Paritätischer Rundbrief, Nov. 2013, 10 f. (dort auch wörtliche Wiedergabe eines vom Registergericht versandten Schreibens).
  - 6 *Terner*, Anmerkung zu KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, DNotZ 2011, 636; *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e.V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, eG) gefragt sind, DStR 2012, 1562.
  - 7 So im Tenor übereinstimmend *May*, Der Zweck heiligt die Mittel: Warum die Rechtsform des Vereins für Schulträger zulässig ist, Recht und Bildung 1/2014, 11 ff.; *Judis*, Müssen sich freigemeinnützige Vereine zukünftig als GmbHs

- organisieren?, Paritätischer Rundbrief, Nov. 2013, 10 ff.; *Schlüter*, Unter Beschluss, FAZ v. 4.9.2014, S. 8.
- 8 *May*, Der Zweck heiligt die Mittel: Warum die Rechtsform des Vereins für Schulträger zulässig ist, Recht und Bildung 1/2014, 11, 19.
- 9 *Schlüter*, Unter Beschluss, FAZ v. 4.9.2014, S. 8.
- 10 Lesenswerte Aufbereitung bei *Obermayer*, Gott ist Gelb, 2014; siehe ferner *Graf Strachwitz*, Worum geht es beim ADAC?, npoR 2014, 224 ff.
- 11 [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/gerichtliche-ueberpruefung-vielleicht-darf-der-adac-bald-kein-verein-mehr-sein-12765853.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/gerichtliche-ueberpruefung-vielleicht-darf-der-adac-bald-kein-verein-mehr-sein-12765853.html) (abgerufen am 30.3.2014).
- 12 SZ v. 11.5.2015, S. 20.
- 13 FAZ v. 24.8.2014, S. 19.
- 14 In gleichem Sinne *Arnold*, npoR 1/2014, Vorwort.
- 15 So *Peter Küting/Strauß*, Der ADAC ist nicht allein, FAZ v. 17.3.2014, S. 18.
- 16 KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, npoR 2011, 53.
- 17 Siehe die Wiedergabe bei KG, DNotZ 2011, 634 m. Anm. *Terner*.
- 18 KG, Beschl. v. 21.2.2011 – 25 W 32/10 (unveröffentlicht).
- 19 KG, Beschl. v. 26.10.2004 – 1 W 295/04, NZG 2005, 360.
- 20 KG, Beschl. v. 21.2.2011 – 25 W 32/10 (unveröffentlicht, S. 5 des Abdrucks).
- 21 KG, Beschl. v. 7.3.2012 – 25 W 95/11, npoR 2012, 136.
- 22 KG, Beschl. v. 23.6.2014 – 12 W 66/12, FGPrax 2014, 270.
- 23 KG, Beschl. v. 23.6.2014 – 12 W 66/12, FGPrax 2014, 270, 271.
- 24 KG, Beschl. v. 23.6.2014 – 12 W 66/12, FGPrax 2014, 270, 271 f.
- 25 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164; siehe ferner die Besprechung von *Winheller*, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009 ff.
- 26 Nach Auffassung des OLG fehlte es bislang an einer nach §§ 382 Abs. 4 S. 2, 58 ff. FamFG mit der Beschwerde angreifbaren Entscheidung des Registergerichts, siehe OLG Schleswig-Holstein, npoR 2013, 164, 165 (unter II 1).
- 27 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 166.
- 28 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 167.
- 29 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 168.
- 30 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 168 f.
- 31 OLG Stuttgart, Beschl. v. 3.12.2014 – 8 W 447/14, npoR 2015, 27 m. Anm. *Röcken*, npoR 2015, 17.
- 32 OLG Brandenburg, Beschl. v. 8.7.2014 – 7 W 124/13 – juris; Wiedergabe des Beschlusses nebst kurzer Anm. auch bei *Röcken*, npoR 2015, 18.
- 33 OLG Brandenburg, Beschl. v. 4.8.2014 – 7 W 83/14, npoR 2015, 26 m. Anm. *Röcken*, npoR 2015, 18.



- 34 OLG Brandenburg, Beschl. v. 4.8.2014 – 7 W 83/14, npoR 2015, 26 f. (Unterstreichung im Originalabdruck).
- 35 Zum Folgenden eingehend *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 69 ff.
- 36 BVerwG, Urt. v. 24.4.1979 – 1 C 8.74, BVerwGE 58, 26, 32; BGH, Urt. v. 29.9.1982 – I ZR 88/80, BGHZ 85, 84, 89 (ADAC); MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 55.
- 37 Zu ihr *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 77 ff.
- 38 BGH, Urt. v. 14.7.1966 – II ZB 2/66, BGHZ 45, 395, 397.
- 39 MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 6; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 679 f.; *ders.*, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), 1, 12; *Hemmerich*, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 45; *Terner*, Die Vereinsklassenabgrenzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Rpfleger 2004, 537, 538 f.
- 40 Zur „sibyllinischen“ Formulierung der §§ 21, 22 BGB auch *Heckelmann*, Der Idealverein als Unternehmer?, AcP 179 (1979), 1, 18.
- 41 Siehe zum Folgenden *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 99 ff.
- 42 Vertreten etwa von *C. P. Wiedemann*, Beiträge zur Lehre von den idealen Vereinen, 1908, 241 ff.; *Samter*, Das Wesen der eintragungsfähigen Vereine, DJZ 1900, 311 ff.
- 43 *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 100.
- 44 *Hemmerich*, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 40; *Terner*, Die Vereinsklassenabgrenzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Rpfleger 2004, 537, 539.
- 45 *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 101.
- 46 *Heckelmann*, Der Idealverein als Unternehmer?, AcP 179 (1979), 1, 20 f.
- 47 *Planck*, BGB, 2. Aufl. 1898, § 21 Anm. 2; *Levis*, Welcher Verein kann durch Eintrag ins Register Rechtsfähigkeit gewinnen?, DJZ 1901, 479 f.
- 48 Siehe den Redebeitrag des Reichstagsabgeordneten von *Strombeck*, Mugdan I, S. 997.
- 49 BGH, Urt. v. 30.11.1954 – I ZR 147/53, BGHZ 15, 315; RG, Beschl. v. 26.4.1937 – IV B 9/37, RGZ 154, 343; weitere Nachweise bei *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 102 in Fn. 85.
- 50 *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 103. Zu den Schwierigkeiten der Vertreter dieser Theorie, zu einer konsensfähigen Umschreibung des wirtschaftlichen Vereins zu finden, siehe auch *Hemmerich*, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 59 f.
- 51 RG, Beschl. v. 26.4.1937 – IV B 9/37, RGZ 154, 343, 351.
- 52 *Hemmerich*, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 60 f.



- 53 BGH, Urt. v. 14.7.1966 – II ZB 2/66, BGHZ 45, 395, 397 f.
- 54 Grundlegend *K. Schmidt*, Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen, Rpfleger 1972, 286 ff., 343 ff.; *ders.*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 89 ff.
- 55 *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 104.
- 56 Ihr im Grundsatz zustimmend *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 9 ff.; *Soergel/Hadding*, BGB, 13. Aufl. 2000, §§ 21, 22 Rn. 24 ff.; BeckOK BGB/*Schöpflin* (Stand: 1.11.2014), § 21 Rn. 93 ff.
- 57 Siehe aus jüngerer Zeit etwa OLG Frankfurt, Beschl. v. 22.5.2006 – 20 W 542/06, Rpfleger 2006, 545; OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.4.2012 – 2 W 28/12, Rpfleger 2012, 693; OLG Zweibrücken, Beschl. v. 3.9.2013 – 3 W 34/13, npoR 2014, 328 m. Anm. *Graewe*; ausführliche Kasuistik bei *Stöber/Otto*, Handbuch zum Vereinsrecht, 10. Aufl. 2012, Rn. 79 ff.
- 58 Insbesondere ist umstritten, ob die §§ 21, 22 BGB auch den Mitgliederschutz zum Ziel haben; so etwa *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 13 ff. m.w.N.
- 59 *Winheller*, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009, 2010.
- 60 Ausdrücklich anders *May*, Der Zweck heiligt die Mittel: Warum die Rechtsform des Vereins für Schulträger zulässig ist, Recht und Bildung 1/2014, 11 ff.
- 61 Im Ansatz zutreffend daher KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10 (Kita I), npoR 2011, 53 f.; OLG Stuttgart, Beschl. v. 3.12.2014 – 8 W 447/14, npoR 2015, 27; siehe ferner *Palandt/Ellenberger*, BGB, 74. Aufl. 2015, § 21 Rn. 8; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 19. Aufl. 2010, Rn. 42b; *Hemmerich*, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 54 f.; *Terner*, Die Vereinsklassenabgrenzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Rpfleger 2004, 537, 540.
- 62 OLG Hamm, Beschl. v. 18.2.2003 – 15 W 427/02, NZG 2003, 879.
- 63 Die Entscheidung des OLG Hamm deshalb auch ablehnend *Terner*, Die Vereinsklassenabgrenzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Rpfleger 2004, 537, 542 f.
- 64 OLG Düsseldorf, Beschl. v. 24.1.1996, 3 Wx 484/95, FGPrax 1996, 116, 117; *Röcken*, Vereinssatzungen, 2013, Rn. 41; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 19. Aufl. 2010, Rn. 42b.
- 65 KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10 (Kita I), npoR 2011, 53 (Kita I); BayObLG, Beschl. v. 6.4.1989 – BReg. 3 Z 10/89, BayObLGZ 1989, 125, 131; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 19. Aufl. 2010, Rn. 42b.
- 66 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 167.
- 67 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 167.
- 68 Wie hier bereits *Winheller*, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009, 2011.

- 69 Siehe etwa KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, npoR 2011, 53, 54 (Kita I); OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 166; MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 30; Stöber/Otto, Handbuch zum Vereinsrecht, 10. Aufl. 2012, Rn. 68; Hemmerich, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 61; K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 115 f.; Heckelmann, Der Idealverein als Unternehmer?, AcP 179 (1979), 1, 31.
- 70 KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, npoR 2011, 53, 54 (Kita I).
- 71 May, Der Zweck heiligt die Mittel: Warum die Rechtsform des Vereins für Schulträger zulässig ist, Recht und Bildung 1/2014, 11, 14.
- 72 Siehe auch schon Reinhardt, Die Abgrenzung zwischen Vereinigungen mit oder ohne „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“, FS Paulick (1973), S. 3, 6 („Aber auch das Prinzip der Entgeltlichkeit ist noch nicht eindeutig“).
- 73 Vgl. MüKo/J. Koch, BGB, 6. Aufl. 2012, § 516 Rn. 24.
- 74 Vgl. MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 30: „An der Unentgeltlichkeit ändert es freilich nichts, wenn eine Anerkennungsgebühr verlangt wird.“
- 75 §§ 8, 18 Abs. 1 Hamburger Kinderbetreuungsgesetz (KibeG).
- 76 Winheller, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009, 2012 mit der Ergänzung, die Mitglieder seien „Dienstleister und Kunde zugleich“.
- 77 Siehe Leuschner, Ist der ADAC zu Recht ein eingetragener Verein?, ZIP 2015, 356, 362, der mit guten Gründen vorschlägt, bei mitgliedernützigen Vereinen statt auf das Kriterium der Marktgängigkeit der Leistung auf den Gesichtspunkt der Angebot-Nachfrage-Chronologie abzustellen.
- 78 OLG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, npoR 2013, 164, 167 f.
- 79 Allgemein zum Investitionsrisiko Leuschner, Das Konzernrecht des Vereins, 2011, S. 147 f.
- 80 Winheller, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009, 2011.
- 81 Mummenhoff, Gründungssysteme und Rechtsfähigkeit, 1979, S. 119.
- 82 Kögel, Der Sturz des Gelben Engels oder über den Missbrauch des Idealvereins zu Wirtschaftszwecken, Rpfleger 2014, 569, 570 f.
- 83 BGH, Urt. v. 29.9.1982 – I ZR 88/80, BGHZ 85, 84 (ADAC).
- 84 Aktuelle Aufbereitung bei Rücker, Die Vereinsklassenabgrenzung, 2012, S. 100 ff.
- 85 KG, Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10, npoR 2011, 53, 54 (Kita I); OLG Frankfurt, Beschl. v. 28.10.2010 – 20 W 254/10, BeckRS 2011, 00377; OLG Köln, Beschl. v. 28.9.2009 – 2 Wx 36/09, FGPrax 2009, 275, 276; MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 19; Soergel/Hadding, BGB, 13. Aufl. 2001, §§ 21, 22 Rn. 35; K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 109 ff.; Hemmerich, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 99, 105 f.; Beuthien, Wie ideell muss ein

Idealverein sein?, NZG 2015, 449, 456; *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e.V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, eG) gefragt sind, DStR 2012, 1562 f.; *Terner*, Die Vereinsklassenabgrenzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Rpfleger 2004, 537, 541.

- 86 *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 675; *Reuter*, Die Reform des Vereinsrechts – Zum Referentenentwurf zur Änderung des Vereinsrechts vom 25.8.2004, NZG 2005, 738, 744; zumindest missverständlich daher *Stöber/Otto*, Handbuch zum Vereinsrecht, 10. Aufl. 2012, Rn. 69 (Nebenzweckprivileg als „teilweise Rückkehr zur subjektiven Methode“).
- 87 OLG Stuttgart, Beschl. v. 3.12.2014 – 8 W 447/14, npoR 2015, 27, 28.
- 88 So die positive Bewertung von *Röcken* in seiner Kurzanmerkung zum OLG-Beschluss, npoR 2015, 17.
- 89 *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e.V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, eG) gefragt sind, DStR 2012, 1562, 1563 unter Verweis auf § 52 Abs. 2 Nr. 4 („Förderung der Jugendhilfe“) und Nr. 5 AO („Förderung von Kunst und Kultur“).
- 90 *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e.V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, eG) gefragt sind, DStR 2012, 1562, 1563 unter Verweis auf § 68 Nr. 1 b) („Kindergärten“) und Nr. 7 („kulturelle Einrichtungen“) AO.
- 91 *Hemmerich*, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 105 f.
- 92 *Winheller*, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009, 2013.
- 93 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 2.30.
- 94 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 4.96.
- 95 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.8.
- 96 KG, Beschl. v. 23.6.2014 – 12 W 66/12, FGPrax 2014, 270, 271 (Verein zur Förderung des Gesundheitswesens); KG, Beschl. v. 7.3.2012 – 25 W 95/11, npoR 2012, 136, 138 (Klaviersmusik); KG, Beschl. v. 21.2.2011 – 25 W 32/10 (Kita II, unveröffentlicht, S. 5 des Abdrucks); ebenso OLG Köln, Beschl. v. 28.9.2009 – 2 Wx 36/09,?FGPrax?2009, 275, 276; *Mummenhoff*, Gründungssysteme und Rechtsfähigkeit, 1979, S. 124; *Terner*, Die Vereinsklassenabgrenzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Rpfleger 2004, 537, 540; *Winheller*, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des „e.V.“ für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, eG) gefragt sind, DStR 2012, 1562, 1563; anders noch KG, Beschl. v. 26.10.2004 – 1 W 295/04, NZG 2005, 360, 361.
- 97 *Stöber/Otto*, Handbuch zum Vereinsrecht, 10. Aufl. 2012, Rn. 76.
- 98 So *Menges* in ihrer Anmerkung zum Beschluss des KG v. 18.1.2011 – 25 W 14/10 (Kita I), ZStV 2012, 64.
- 99 So *May*, Der Zweck heiligt die Mittel: Warum die Rechtsform des Vereins für

- Schulträger zulässig ist, Recht und Bildung 1/2014, 11, 17; *Schlüter*, Unter Beschluss, FAZ v. 4.9.2014, S. 8.
- 100 Dazu unter V 1.
- 101 Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen v. 24.9.2009, BGBl. I, 3145.
- 102 So schon *K. Schmidt*, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), 1, 59; *ders.*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 248; ferner *Schwarz von Berk*, in: Münch. Hdb. GesR Bd. V, 2009, § 3 Rn. 64; *Hofmeister*, Zivilrechtliche Sanktionen bei unrechtmäßig eingetragenen Wirtschaftsvereinen – Durchgriffshaftung und/oder wettbewerbsrechtliche Abmahnung, ZIP 2007, 161, 165; *Reuter*, Die Reform des Vereinsrechts – Zum Referentenentwurf zur Änderung des Vereinsrechts vom 25.8.2004, NZG 2005, 738, 745; *Segna*, Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen im Lichte des Entwurfs zur Änderung des Vereinsrechts vom 25. August 2004, Rpfleger 2006, 449, 453 f.
- 103 *K. Schmidt*, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), 1, 59; *Segna*, Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen im Lichte des Entwurfs zur Änderung des Vereinsrechts vom 25. August 2004, Rpfleger 2006, 449, 453 f.
- 104 Nachweise zur älteren Rechtsprechung bei *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 243 in Fn. 53. Siehe zur Deutung als Ermessensvorschrift auch *Keidel/Heinemann*, FamFG, 18. Aufl. 2014, § 395 Rn. 23.
- 105 BVerwG, Urt. v. 6.11.1997 – 1 C 18.95, BVerwGE 105, 313.
- 106 Ebenso *Discher*, Die Mitgliederhaftung im Idealverein, 2013, S. 89; *Leuschner*, Das Konzernrecht des Vereins, 2011, S. 177; *Rücker*, Die Vereinsklassenabgrenzung, 2012, S. 114.
- 107 *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 243 ff.
- 108 Ausdrücklich a.A. *Leuschner*, Ist der ADAC zu Recht ein eingetragener Verein?, ZIP 2015, 356, 366.
- 109 *Winheller*, Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Rechtsformverfehlung, DStR 2013, 2009, 2011.
- 110 Ausführlich *Leuschner*, Das Konzernrecht des Vereins, 2011, S. 133 ff.
- 111 Dazu *Wolff*, Ein passendes Rechtskleid für kleinkooperative Vereinigungen? – Zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, S. 19 ff.
- 112 *Reuter*, Die Reform des Vereinsrechts – Zum Referentenentwurf zur Änderung des Vereinsrechts vom 25.8.2004, NZG 2005, 738, 744; grundsätzlich skeptisch gegenüber einer Ausweitung des § 22 BGB von *Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 623 f.
- 113 Vgl. allgemein *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 80 ff.
- 114 Vgl. *Reuter*, Die Reform des Vereinsrechts – Zum Referentenentwurf zur

- Änderung des Vereinsrechts vom 25.8.2004, NZG 2005, 738, 744.
- 115 BGH, Urt. v. 29.9.1982 – I ZR 88/80, BGHZ 85, 84 (ADAC).
- 116 Anders *Peter Küting/Strauß*, Der ADAC ist nicht allein, FAZ v.17.3.2014, S. 18.
- 117 BGH, Urt. v. 29.9.1982 – I ZR 88/80, BGHZ 85, 84, 89 (ADAC).
- 118 BGH, Urt. v. 10.12.2007 – II ZR 239/05, BGHZ 175, 12.
- 119 Umfassende Aufbereitung des Diskussionsstandes bei *Leuschner*, Das Konzernrecht des Vereins, 2011, S. 126 ff.; siehe ferner *Beuthien*, Wie ideell muss ein Idealverein sein?, NZG 2015, 449, 456 ff.
- 120 *Küting/Strauß*, Der ADAC ist nicht allein, FAZ v.17.3.2014, S. 18.
- 121 *Segna*, Rechtsformverfehlungen und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des „Kolpingwerk“-Urteils, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 39, 52.
- 122 KG, Beschl. v. 23.6.2014 – 12 W 66/12, FGPrax 2014, 270, 271.
- 123 Vgl. *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 19. Aufl. 2010, Rn. 585.
- 124 *Reuter*, Rechtliche Grenzen ausgegliederter Wirtschaftstätigkeit von Idealvereinen, ZIP 1984, 1052.
- 125 Rechtstatsächliche Nachweise bei *Leuschner*, Das Konzernrecht des Vereins, 2011, S. 6 ff.
- 126 Siehe die Darstellung bei *Leuschner*, Ist der ADAC zu Recht ein eingetragener Verein?, ZIP 2015, 356, 357, der später (S. 364) von einer „überflüssigen Reform“ und einem „Ablenkungsmanöver“ spricht; siehe auch *ders.*, Ablenkungsmanöver, SZ v. 2.2.2015, S. 18.
- 127 SZ v. 11.5.2015, S. 20.
- 128 Zu finden unter [www.gesmat.bundesgerichtshof.de/gesetzesmaterialien/15\\_wp/Vereinsrecht/referentenentwurf](http://www.gesmat.bundesgerichtshof.de/gesetzesmaterialien/15_wp/Vereinsrecht/referentenentwurf)
- 129 Begründung unter A I, S. 11.
- 130 Siehe etwa *Arnold*, Die geplante Vereinsrechtsreform – Fortschritt oder Irrweg?, DB 2004, 2143 ff.; *Hadding*, Zu einer geplanten Änderung des Vereinsrechts, ZGR 2006, 137 ff.; *Möhlenkamp*, Vereinsrechtsreform stützt Nebenzweckprivileg der Vereine: Welche wirtschaftliche Tätigkeit wird in Zukunft noch zulässig sein?, DB 2004, 2737 ff.; *Reuter*, Die Reform des Vereinsrechts – Zum Referentenentwurf zur Änderung des Vereinsrechts vom 25.8.2004, NZG 2005, 738 ff.; *Segna*, Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen im Lichte des Entwurfs zur Änderung des Vereinsrechts vom 25. August 2004, Rpfleger 2006, 449 ff.; *Terner*, Der „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vereinsrechts“, Rpfleger 2005, 296 ff.
- 131 Dass § 31a BGB, der durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz 2013 auf alle Organmitglieder ausgedehnt worden ist, die Haftungsrisiken für Vorstände nennenswert verringert hat, lässt sich freilich nicht behaupten. Denn das größte aller Haftungsrisiken für ehrenamtliche Organmitglieder liegt gar nicht im Zivilrecht, sondern in der steuerlichen Haftung nach § 69 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO. Der Vorschlag des Bundesrates in seinem Entwurf eines Gesetzes zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen, dieses aus seiner Sicht



nicht hinnehmbare Risiko zu entschärfen (BT-Drs. 16/10120, S. 5 und 9), ist jedoch vom Rechtsausschuss des Bundestages mit der fragwürdigen Behauptung verworfen worden, die geltende Rechtslage sichere sämtlichen Vorstandsmitgliedern ein hohes Schutzniveau (BT-Drs. 16/13537, S. 4). Siehe zu diesem Problem *Segna*, Schulden als Dank fürs Ehrenamt? – Überlegungen zur haftungsrechtlichen Privilegierung unentgeltlicher Vorstandstätigkeit im Verein, GS Walz (2008), S. 705, 718 ff.

- 132 Treffend MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, vor § 21 Rn. 181; in der Sache ebenso Kögel, Der Sturz des Gelben Engels oder über den Missbrauch des Idealvereins zu Wirtschaftszwecken, Rpfleger 2014, 569, 573.
- 133 Umfassend *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 411 ff.; *ders.*, Vereinsrechtsreform, NZG 2002, 1048 ff.
- 134 Siehe *Segna*, Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, DStR 2006, 1568 ff.; zustimmend Küting/Strauß, Konzern- und vereinsrechtliche Fragestellungen in Unternehmensverbindungen mit Idealvereinen am Beispiel der Fußball-Bundesliga, Der Konzern 2013, 390, 402; Weitemeyer/Vogt, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 15; zur Rechtslage und den Erfahrungen in Österreich siehe auch Grünberger, Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen in Österreich, npoR 2013, 221 ff.
- 135 *Segna*, Vereinsrechtsreform, NZG 2002, 1048, 1054 (Vorschlag einer Anpassung von § 37 BGB).
- 136 Zurückhaltender noch *Segna*, Vereinsrechtsreform, NZG 2002, 1048, 1052.
- 137 Leuschner, Ist der ADAC zu Recht ein eingetragener Verein?, ZIP 2015, 356, 363; zuvor schon Adams/Maßmann, Vereinsreform in Deutschland, ZRP 2002, 128, 130 (Pflicht zur Einrichtung eines Aufsichtsrats für Vereine, deren jährliche Umsätze oder Spendeneinnahmen den Betrag von 500.000 Euro überschreiten); insoweit noch skeptisch *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 428.
- 138 Schauhoff/Kirchhain, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301, 313.
- 139 BT-Drs. 18/1931.
- 140 Ablehnend auch schon *Segna*, Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen im Lichte des Entwurfs zur Änderung des Vereinsrechts vom 25. August 2004, Rpfleger 2006, 449, 451 ff.
- 141 BT-Drs. 18/1931, Antwort auf Frage 7.
- \* Dutta, Warum Erbrecht? – Das Vermögensrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtung, 2014.

## „Warum Erbrecht?“ – in a nutshell

### Eine Selbstbuchvorstellung anlässlich der Verleihung des W. Rainer Walz-Preises 2013

ANATOL DUTTA

Der große *Eugen Ehrlich* weist in der Vorrede zu seiner „Grundlegung der Soziologie des Rechts“ darauf hin, dass „ein Buch so sein [müsse], dass man seinen Sinn in einem einzigen Satz zusammenfassen könne“. Eine solche Zusammenfassung wird mir im Folgenden nicht gelingen, aber ich möchte versuchen, die Ergebnisse meiner Arbeit<sup>\*</sup> in möglichst knapper Form zu skizzieren.

## I.

Mehr als ein Jahrhundert, bevor *Karl Popper* mit dem Schlagwort des „social engineering“ endgültig die Sprache des Maschinenbaus in die Sozialwissenschaften einführte, hatte bereits ein junger Richter aus Frankreich ganz ähnliche Metaphern gewählt, um den Einfluss des Erbrechts auf eine Gesellschaft zu illustrieren. *Alexis de Tocqueville*, der in den Jahren 1831 und 1832 im Auftrag der französischen Regierung die Vereinigten Staaten von Amerika bereist, beschreibt in seinem gesellschaftsvergleichenden Pionierwerk „De la démocratie en Amérique“ das Erbrecht als eine Maschine – eine Maschine, die es dem Gesetzgeber erlaube, im Takt der Generationenwechsel die Vermögensverhältnisse in seiner Gesellschaft neu zu ordnen und auf diese Weise die Gesellschaft nach seinen Vorstellungen zu formen. Der Gesetzgeber könne, sobald die Erbrechtsmaschinerie das in seiner Gesellschaft verfügbare Privatvermögen von Generation zu Generation nach seinen Einstellungen weitergibt, seine Arbeit für Jahrhunderte ruhen lassen.



In meinem Buch habe ich versucht, diesen Gedanken aufzugreifen und die Funktionen des Erbrechts in Gesellschaft, Wirtschaft und Familie zu beleuchten.

## II.

Anlass für diese funktionale Betrachtung des Erbrechts war dabei weniger die teleologische Unterfütterung einzelner erbrechtlicher Institute oder ihre Deutung, vor allem der Testierfreiheit, des Pflichtteils, der Intestaterbfolge oder der Erbschaftsteuer. Triebfeder war vielmehr eine Achillesferse der Erbrechtsgesetzgebung, die seit der Mitte des 20. Jahrhunderts zunehmend aus dem Blickfeld der Gesetzgeber geraten ist: die Befugnis zur privaten Erbrechtsetzung, die es dem Einzelnen gestattet, die Weitergabe eines gebundenen Vermögens generationenübergreifend für eine unbestimmte Anzahl von „Erbfällen“ außerhalb des gesetzlichen Erbrechtsmodells festzulegen.

Auf welche Mechanismen spiele ich an? Vor allem natürlich auf die privatnützige Stiftung, etwa die Familienstiftung, mit deren Hilfe sich nicht nur das gesetzliche Erbrechtsmodell ausschalten lässt (die Stiftung ist unsterblich und ihr Vermögen unterliegt damit nicht dem Erbrecht), sondern mit deren Hilfe sich auch eine Nachfolgeordnung an die Stelle des ausgeschalteten Erbrechts setzen lässt, die für künftige Generationen verbindlich ist. Zwar wird über die Weitergabe der Stellung als Stiftungsbegünstigter oder Stiftungsorgan *rechtlich* das Vermögen nicht transferiert. Aber *wirtschaftlich* können mithilfe der privatnützigen Stiftung wesentliche Elemente eines jeden Vermögens – die Vermögensteilhabe – den Stiftungsorganen und Stiftungsbegünstigten in der jeweiligen Generation zugewiesen werden, funktional als „Erben“, und zwar auf Grundlage der Stiftungssatzung und damit allein auf Grundlage des Stifterwillens. Die mithilfe einer privatnützigen Stiftung weitergegebenen Elemente des Vermögens betreffen – freilich jeweils im vom Stifter gezogenen Rahmen – vor allem die *Verwaltungsteilhabe* (also die Entscheidungsfreiheit, auf welche Weise das Nutzungspotential des Vermögens ausgeschöpft werden soll) sowie die *Nutzungsteilhabe* (also die Möglichkeit des Teilhabebegünstigten, die gezogenen Nutzungen des

Vermögens für sich und seine persönlichen Bedürfnisse zu verwenden). Die Satzung einer privatnützigen Stiftung erfüllt damit funktional Aufgaben für das gebundene Vermögen, die ansonsten das Erbrecht übernommen hätte, das ebenfalls – wenn auch rechtlich auf anderem Wege – die Weitergabe einer Vermögensteilhabe von Generation zu Generation regelt.

Die privatnützige Stiftung ist freilich nicht der einzige Erbrechtsetzungsmechanismus, der einem Einzelnen die Schaffung eines privaten Erbrechts gestattet. Wenn man den Blick durch die Rechts- und Wirtschaftsgeschichte schweifen lässt, so fallen zunächst die klassischen Instrumente der generationenübergreifenden Vermögensbindung in der Familie auf, nämlich auf dem Kontinent vor allem das Familienfideikommiss und das hochadlige Hausvermögen sowie in England und Wales das *entail* bzw. *strict settlement*. Zweck dieser Instrumente war es, ein Vermögen generationenübergreifend zugunsten einer Familiendynastie zu binden und außerhalb des bürgerlichen Erbrechts weiterzugeben, das den Bestand des Familienguts und damit – in der damaligen Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung – auch den Bestand der Familie gefährdet hätte. Allerdings gehören diese Mechanismen allesamt der Vergangenheit an und wurden nach teils langen rechtspolitischen Grabenkämpfen abgeschafft, die gebundenen Vermögen aufgelöst und wieder in den Schoß des Erbrechts überführt. Die Abschaffung der Familienfideikommisse geschah historisch zu ganz unterschiedlichen Zeitpunkten, in Deutschland etwa erst ab der Weimarer Republik, wobei der Prozess erst von den Nationalsozialisten endgültig eingeleitet und erst nach dem Zweiten Weltkrieg abgeschlossen wurde. Auch in anderen Rechtsordnungen war die Entwicklung langwierig, etwa in Frankreich, wo die Familienfideikommisse in der Französischen Revolution verboten wurden – ein Verbot, das *Napoleon* in seinen Code civil übernahm, sich aber später das Recht vorbehielt, den Angehörigen seiner neuen Aristokratie, seiner noblesse impériale, die Stiftung von Familienfideikommissen (majorats) zu gestatten. Erst nach der Februarrevolution des Jahres 1848 kehrte das französische Recht wieder zum Verbot der privaten Erbrechtsetzung durch Familienfideikommisse zurück.

Die Familienfideikommisse (und ihre Geschwister) sowie die Stiftung sind

freilich nicht die einzigen Vermögensbindungsmechanismen, die tauglicher Baustein für privates Erbrecht sind. Allerdings werden den anderen Mechanismen zur generationenübergreifenden Vermögensbindung traditionell vom Gesetzgeber Grenzen gesetzt, um das gebundene Vermögen nicht grenzenlos dem Erbrecht zu entziehen. – Welche Grenzen der privaten Erbrechtsetzung sind möglich?

Zunächst ist es denkbar, den Erbrechtsetzungsmechanismus – ähnlich wie beim Familienfideikommiss und seinen Geschwistern – gänzlich zu verbieten, so geschehen in einigen Rechtsordnungen bei der Stiftung, die ja nicht nur als Erbrechtsetzungsmechanismus verwendet werden kann, sondern auch – und vor allem – zur Steuerung gemeinnütziger Zuwendungen. So verbieten zahlreiche Rechtsordnungen privatnützige Stiftungen oder Familienstiftungen und knüpfen damit teils auch ausdrücklich an das Fideikommissverbot an. Etwa im schweizerischen Recht stehen das Familienfideikommissverbot und das Verbot der Unterhaltisstiftung seit an seit in einer Vorschrift (Art. 335 ZGB). Bei diesem Wechselspiel zwischen Stiftungsrecht und Fideikommissverbot handelt es sich übrigens nicht nur um ein westliches Phänomen. Auch die islamische Familienstiftung, der Familien-waqf, der sich in islamischen Rechtsordnungen großer Verbreitung erfreute, wurde im 20. Jahrhundert von zahlreichen Gesetzgebern verboten, in der Türkei etwa durch die Rezeption des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs während der kemalistischen Reformen, die auch das schweizerische Fideikommissverbot übernahm. Diese Entwicklung entbehrt nicht einer gewissen Ironie, weil nach prominenten Stimmen (zu denen etwa *Max Weber* gehörte) der Familien-waqf über seine Rezeption in Spanien und die während der Reconquista dort auftretenden Majorate eigentliche Wurzel des abendländischen Familienfideikommisses gewesen sein könnte. Aber das ist eine andere Geschichte, zumal auch wiederum der Familien-waqf eine Rezeption des römischen fideicommissum gewesen sein könnte, mit dem die Araber bei der Eroberung von Byzanz in Berührung gekommen sind, was die Rezeption des schweizerischen Familienfideikommissverbots gerade in der Türkei zu einer noch größeren Ironie der Rechtsgeschichte machen würde. – Freilich gibt es bei der Stiftung auch Gegenbeispiele: Zahlreiche Rechtsordnungen haben in den vergangenen Jahrzehnten ihre Stiftungsrechte reformiert und lassen nun

privatnützige Stiftungen nahezu grenzenlos zu, neben dem deutschen Recht mit seiner gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung etwa Liechtenstein, Österreich und eine zunehmende Anzahl anderer Länder.

Das Verbot einer privaten Erbrechtsetzung ist aber nicht die einzig denkbare Grenze zum Schutz des Erbrechts; denkbar sind auch mildere und differenziertere Mittel. Ein Gesetzgeber kann die Mechanismen zur generationenübergreifenden Vermögensbindung etwa zeitlich beschränken. Auch hierfür gibt es zahlreiche Beispiele, etwa neben den zeitlichen Grenzen beim fideicommissum des römischen Rechts auch beim trust. Auch mithilfe von trusts lässt sich nämlich grundsätzlich ein privates Erbrecht konstruieren. Jedoch wird die Bindungsmacht des settlor beim trust – jedenfalls traditionell – durch die rule against perpetuities beschränkt, wonach die Wirkungen des trust zeitlich zu begrenzen sind. Das trust instrument muss so formuliert werden, dass die über future interests vermittelten, also die bedingten und befristeten Positionen der künftigen beneficiaries innerhalb der perpetuity period erstarken. Freilich ist die rule against perpetuities ein Auslaufmodell. Zahlreiche Rechtsordnungen haben diese zeitliche Grenze aufgegeben, nicht nur viele off-shore-Jurisdiktionen, die teils die rule ausdrücklich abgeschafft haben (etwa Anguilla, Bermudas, Cookinseln, Jersey und Guernsey, Nauru, Panama oder die Turks- und Caicosinseln) oder andere Trustformen eingeführt haben, die wenig mit einem trust im common-law-Sinne zu tun haben und zeitlich keinen Grenzen unterworfen sind (etwa Bahamas, Britische Jungferninseln, Kaimaninseln). Auch traditionelle common-law-Rechtsordnungen haben sich von der rule verabschiedet, etwa teilweise in Kanada und Australien, aber auch in Irland und Zypern. Schließlich ist die rule against perpetuities auch in den Vereinigten Staaten im Verschwinden begriffen. Aus erbschaftsteuerlichen Gründen hat es hier einen regelrechten Wettbewerb der Bundesstaaten gegeben. In vielen Bundesstaaten wurden die zeitlichen Grenzen der rule against perpetuities aufgegeben oder durch Perpetuierungsfristen wahrhaft biblischen Ausmaßes von 360 Jahren, 500 Jahren oder gar 1000 Jahren ersetzt. – Ähnliche zeitliche Schranken treffen wir auch in den kontinentalen Erbrechtsordnungen an, wo ebenfalls eine generationenübergreifende Nachlassbindung verhindert wird, sei es bei der Vor- und Nacherbschaft oder bei der Dauertestamentsvollstreckung. Die Idee, das gesetzliche

Erbrechtsmodell über zeitliche Grenzen zu schützen, wird teils auch im Stiftungsrecht aufgegriffen, etwa in Österreich und in Finnland, wo privatnützige Stiftungen nach einem bestimmten Zeitraum aufzulösen sind.

Auch auf eine weitere denkbare Grenze möchte ich hinweisen: Der Gesetzgeber kann sein Erbrecht auch dadurch schützen, dass er generationenübergreifende Vermögensbindungsmechanismen inhaltlich beschränkt, um auch gegenüber einer privaten Erbrechtsetzung seine erbrechtlichen Wertungen durchzusetzen. Solche Grenzen sind etwa bereits bei den Familienfideikommissen anzutreffen, wo nach einigen Partikulargesetzgebern die weichenden Familienmitglieder, vor allem die Ehefrau des verstorbenen Familienoberhaupts, aus dem gebundenen Vermögen – dem Fideikommissgut – versorgt werden mussten, auch wenn der Stifter solche Ansprüche nicht vorgesehen oder sogar ausgeschlossen hatte. Aber auch heute treffen wir inhaltliche Grenzen der privaten Erbrechtsetzung an, etwa im Erbschaftsteuerrecht, das der Stifter regelmäßig mit seiner Stiftung oder der settlor mit seinem trust nicht umgehen kann. Oftmals wird eine Erbersatzsteuer erhoben, entweder periodisch ein Erbfall fingiert und das gebundene Vermögen besteuert oder die Ersatzsteuer an die Weitergabe der Begünstigtenstellung geknüpft.

### III.

Will ein Gesetzgeber – getreu *Tocqueville* – mit dem Erbrecht auf seine Gesellschaft einwirken, so muss er sein gesetzliches Erbrechtsmodell, bei uns also das fünfte Buch des Bürgerlichen Gesetzbuchs, vor generationenübergreifenden Vermögensbindungen durch Grenzen schützen. Und das wirft die eigentliche Frage auf: Steht dem Gesetzgeber das Erbrecht überhaupt noch als gesellschaftliches Steuerungsinstrument zur Verfügung – als Steuerungsinstrument, das eines Schutzes vor der geschilderten privaten Konkurrenz bedarf?

In meiner Arbeit habe ich versucht aufzuzeigen, dass ein Erbrechtsgesetzgeber auch heute noch – je nach den Verhältnissen in seiner Gesellschaft freilich in unterschiedlicher Intensität und Form – Funktionen des Erbrechts zielgerichtet einsetzen kann. Fünf Funktionen

sind meines Erachtens vor allem denkbar: Mit seinem Erbrecht könnte der Gesetzgeber die Erblasser zu Sparsamkeit und Produktivität stimulieren (*Erblassermotivationsfunktion*), das weitergegebene Vermögen einerseits in der nachfolgenden Generation breiter streuen (*Umverteilungsfunktion*) und andererseits in jeder Generation wirtschaftlich neu ausrichten (*Aktualisierungsfunktion*), das Vermögen innerhalb von Näheverhältnissen zwischen den Mitgliedern seiner Gesellschaft weitergeben (*Solidaritätsfunktion*) und – schließlich – die Auswirkungen des Generationenwechsels auf das in seiner Gesellschaft verfügbare Privatvermögen neutralisieren (*Kontinuitätsfunktion*). Die Fernziele, die sich mit diesen Funktionen womöglich erreichen lassen, gehören zu den Grundanliegen eines jeden Gesetzgebers: die Produktivität und Sparsamkeit der Gesellschaftsmitglieder fördern, das in der Gesellschaft verfügbare Privatvermögen gleichmäßiger verteilen, Verzerrungen der wirtschaftlichen Dynamik in der Gesellschaft verhindern, Nähebeziehungen zwischen Gesellschaftsmitgliedern stärken und schützenswerte wirtschaftliche Einheiten erhalten.

#### IV.

Herausgreifen möchte ich eine Funktion, die wahrscheinlich die politisch brisanteste ist, nämlich die Frage, ob das Erbrecht zu Umverteilungszwecken eingesetzt werden kann, vor allem mithilfe der klassischen „Zentrifugalkräfte des Erbrechts“ (*Bernhard Großfeld* und *Dieter Reuter*), nämlich der Erbteilung insbesondere durch den Pflichtteil einerseits sowie der staatlichen Nachlassbeteiligung insbesondere durch die Erbschaftsteuer andererseits.

Eine Umverteilung durch Erbrecht könnte sich zum einen gegen eine Machtkonzentration in den Händen weniger Mitglieder der Gesellschaft richten, die durch eine Konzentration von großen Privatvermögen verursacht wird. Zum anderen könnte das Erbrecht aber auch gerade als Mittel gegen die Ungleichverteilung des Vermögens in der Gesellschaft als solches eingesetzt werden.

Zunächst zur Auflösung einer Machtkonzentration in der Gesellschaft durch erbrechtliche Umverteilung: Dieses Anliegen – so berechtigt es auch

sein mag und so oft es insbesondere seit der Französischen Revolution als taugliches Erbrechtsziel vorgetragen wurde, damals etwa von *Thomas Paine* in England, von *Maximilien Robespierre* in Frankreich oder von *Carl Gottlieb Svarez* in Preußen – ist kein Ziel, welches das Erbrecht erreichen kann. Wirtschaftliche Macht durch Vermögenskonzentrationen kann heutzutage kaum mehr vom Erbrecht beeinflusst werden, da bei großen Vermögen, insbesondere bei unternehmerischem Vermögen, die Verwaltungsteilhabe und die Nutzungsteilhabe (zu den Begriffen oben I.) aufgespalten sind. Die in der Verwaltungsteilhabe gebündelte Macht an weiten Teilen des verfügbaren Privatvermögens ist von den wirtschaftlichen Eigentümern abgekoppelt und unterliegt überhaupt nicht mehr dem Erbrecht. Große unternehmerische Vermögen werden regelmäßig nicht mehr von natürlichen Personen getragen, sondern von Publikumsgesellschaften, deren Vermögen von einer professionellen Geschäftsleitung verwaltet wird, die ihre Stellung von verstreuten und anonymen Anteilseignern ableitet. Auf diese Vermögensorganisation spielt etwa bereits *Gustav Radbruch* an, wenn er feststellt, dass Unternehmen „aus dem Kreise des Erbrechts ausgeschieden“ sind. Im Gegenteil: Vielleicht kann eine erbrechtliche Umverteilung hier sogar vermögenskonzentrierend wirken. So gefährdet eine erbrechtliche Umverteilung womöglich inhabergeführte Unternehmen, die vom Erbrecht und einer etwaigen Umverteilung erfasst werden; die Lücken können durch erbrechtsunabhängige Publikumsgesellschaften geschlossen werden. Vor allem aber ist das Erbrecht der völlig falsche Ort, um Vermögenskonzentrationen zu bekämpfen: Das Erbrecht kann schließlich erst beim Generationenwechsel zuschlagen, nicht aber bereits innerhalb einer Generation. Hier existieren namentlich mit dem Wettbewerbsrecht sehr viel effektivere Mechanismen.

Wie aber sieht es mit dem zweiten potentiellen Umverteilungsziel aus, der gleichmäßigeren Vermögensverteilung in der Gesellschaft? Auch dieses Fernziel mag ein berechtigtes Anliegen sein, vor allem um die Unterschiede in den wirtschaftlichen Lebensverhältnissen anzugleichen, die von Ökonomen und Gesellschaftswissenschaftlern zunehmend negativ bewertet werden. Aber auch hier wird man hinter das Umverteilungspotential des Erbrechts jedenfalls ein Fragezeichen setzen müssen. Das Erbrecht kann nur dann auf die Vermögensverteilung in einer



Gesellschaft einwirken, wenn das ererbte Vermögen einen substantiellen Anteil am Privatvermögen einer Gesellschaft ausmacht. Denn nur dann gibt es beim Generationenwechsel überhaupt etwas zum Umverteilen. Wie sich der Anteil des erbten Vermögens bestimmen lässt, ist freilich unter Ökonomen – die diese Frage bereits seit Längerem umtreibt – umstritten. Vor allem ist dieser Anteil speziell von der Produktivität und Sparsamkeit der jeweiligen Generationen abhängig und damit auch von Gesellschaft zu Gesellschaft unterschiedlich hoch.

Aber die erbrechtliche Umverteilung kann noch ein weiteres Fernziel verfolgen, nämlich die Wahrung des Leistungsprinzips. Die Privaterbfolge wird bereits seit Langem als Verstoß gegen das Leistungsprinzip empfunden, das – als wesentliches Strukturprinzip – für ein optimales Ausschöpfen des in der Gesellschaft schlummernden Leistungspotentials sorgen soll. Der erbrechtliche Erwerb erfolgt nicht aufgrund einer Leistung, sondern – und das lässt sich auch empirisch belegen – nahezu ausschließlich innerhalb der Familie des Erblassers und damit letztlich aufgrund des Zufalls der Geburt. Gerade in Leistungsgesellschaften ist damit das Erbrecht mehr als rechtfertigungsbedürftig. Ererbtes Vermögen ist „unverdientes Vermögen“ (*Jens Beckert*). Es verwundert deshalb nicht, dass etwa in den Vereinigten Staaten in der Vergangenheit ererbtes Vermögen mit Monopolgewinnen gleichgesetzt wurde. Diesen Verstoß gegen das Leistungsprinzip könnte das Erbrecht auf den ersten Blick ohne Weiteres mit einer Umverteilung mindern oder sogar verhindern, etwa über eine hohe Erbschaftsbesteuerung oder Erbschaftshöchstsummen, wie sie *John Stuart Mill* – immerhin einer der einflussreichsten liberalen Denker des 19. Jahrhunderts – vorgeschlagen hat. Nach *Mill* sollte jedes Mitglied der Gesellschaft Vermögen nur in Höhe eines bestimmten Wertes (von wem auch immer) erben dürfen und der Rest dem Staat zufallen.

Allerdings ist auch hier nicht alles so einfach, wie es auf den ersten Blick scheint. Auch beim Leistungsprinzip als möglichem Umverteilungsziel stellt sich die Frage nach dem Umverteilungspotential des Erbrechts. Innerhalb der Familie werden nämlich unter Verstoß gegen das Leistungsprinzip nicht nur Vermögen weitergegeben, sondern ebenfalls ohne Leistungswettbewerb auch andere Vorteile, in erster Linie immaterielle Güter wie Bildung und Erziehung, aber auch sozialer Status und gesellschaftliche Beziehungen – alles Güter, auf deren Weitergabe der

Gesetzgeber durch die Regelung seines Erbrechts nicht einwirken kann. Die Gefahr ist vor allem, dass eine Einschränkung der materiellen Transfers über eine erbrechtliche Umverteilung die Bedeutung der immateriellen Transfers in der Gesellschaft verstärkt. So weist etwa *Friedrich August von Hayek* darauf hin, dass eine Beschränkung materieller Transfers zu einer Zunahme immaterieller Transfers führen könnte. Das natürliche Bedürfnis des Erblassers, seine Familienmitglieder so gut wie möglich auszustatten, würde sich – sollte eine Privaterbfolge durch Umverteilungsmechanismen, etwa eine Erbschaftsteuer, zu stark eingeschränkt werden – andere Kanäle suchen, die zu weitaus gravierenderen Störungen des Leistungsprinzips führen könnten. Die Privaterbfolge wäre dann schlicht das kleinere Übel, „the bequest of a fortune is socially by far the cheapest“. So fürchtet *von Hayek* besonders die Gefahr eines Nepotismus, den er damals in kommunistischen Gesellschaften erkennt, wo erfolgreiche Erblasser ihre Familienmitglieder zwar nicht über das Erbrecht, aber über gesellschaftliche und politische Posten und Ämter versorgen, und auf diese Weise gegen das Leistungsprinzip verstoßen.

Entschließt sich ein Gesetzgeber trotz der angedeuteten Unwägbarkeiten für eine erbrechtliche Umverteilung, vor allem über eine Erbschaftsteuer, dann muss der Gesetzgeber freilich einer privaten Erbrechtssetzung durch generationenübergreifende Vermögensbindung, etwa durch Stiftung und trust, entsprechende Grenzen setzen. Dies geschieht am effektivsten über inhaltliche Schranken, vor allem über die bereits erwähnte Erbersatzsteuer.

## V.

Die Umverteilung ist nicht die einzig denkbare Erbrechtsfunktion. Auch hinsichtlich der anderen genannten möglichen Funktionen des Erbrechts – die Erblassermotivation, die Aktualisierung, die Solidarität und die Kontinuität – muss der Gesetzgeber stets prüfen, ob sich mit ihnen sinnvolle Ziele erreichen lassen, ob die Funktionen im gesetzlichen Erbrechtsmodell umsetzbar sind und auf welche Weise sie durch Grenzen der privaten Erbrechtssetzung geschützt werden können.

Allgemein als besonders effektiv zum Schutz des gesetzlichen Modells

erweisen sich neben inhaltlichen Grenzen – wie bei der erbrechtlichen Umverteilung die Erbersatzsteuer – vor allem zeitliche Grenzen der privaten Erbrechtsetzung, die dem Einzelnen eine Vermögensbindung lediglich für seine Zeitgenossen gestatten. Solche zeitlichen Grenzen nähern die Befugnis zur privaten Erbrechtsetzung der Testierfreiheit des Erblassers im gesetzlichen Modell an und halten den Erbrechtsetzer somit an diesem fest. Denn auch im gesetzlichen Modell erfüllt die Testierfreiheit nur dann eine Funktion, wenn der Erblasser die Personen kennt, die von der gewillkürten Erbfolge betroffen sind. Wenn der Gesetzgeber durch zeitliche Schranken die Mechanismen zur generationenübergreifenden Vermögensbindung einschränkt, dann reduziert er mithin die Befugnis zur private Erbrechtsetzung etwa durch Stiftung und trust auf die Testierfreiheit im Erbrecht.

## VI.

Allerdings – und das sollte nicht aus den Augen verloren werden – ist der Erbrechtsgesetzgeber auf der Welt nicht allein. Vielmehr können verschiedene Gesetzgeber mit dem Erbrecht für ihre jeweilige Gesellschaft womöglich ganz unterschiedliche Ziele verfolgen oder die Ziele unterschiedlich umsetzen. Während der Gesetzgeber die Durchsetzung des Erbrechts im Inland noch weitgehend steuern kann, sind dem Gesetzgeber im Hinblick auf Erbrechtsetzungsmechanismen, die andere Jurisdiktionen – zum Teil auch bewusst im Rahmen eines Wettbewerbs der Rechtsordnungen – anbieten, weitgehend die Hände gebunden, rechtlich wie faktisch. Allenfalls kann der Gesetzgeber hier indirekt regulieren, etwa indem er eine Vermögensbindung nach ausländischem Recht verteuert, wie das ansatzweise der österreichische Gesetzgeber mit seiner Stiftungseingangssteuer getan hat, die sich um das zehnfache erhöht, wenn die gemäß ausländischen Rechts errichtete „Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse“ nicht mit der Privatstiftung nach österreichischem Recht vergleichbar ist.

Allerdings sind solche Maßnahmen gegen ausländische Mechanismen zur generationenübergreifenden Vermögensbindung im Binnenmarkt problematisch, soweit die private Erbrechtsetzung in Wahrnehmung von

Binnenmarktrechten geschieht, konkret bei der Errichtung einer Stiftung nach dem Recht eines Mitgliedstaats etwa in Wahrnehmung der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit. Diese Freiheiten gelten bekanntlich auch gegenüber einer Rechtsordnung, die oftmals als das europäische Delaware bezeichnet wird: Liechtenstein, das mit seinem flexiblen Stiftungsrecht, aber auch Trustrecht die optimale Basis für eine private Erbrechtsetzung in Europa bietet.

## VII.

Die Ergebnisse meiner Studie sind im Hinblick auf die Grenzen einer generationenübergreifenden Vermögensbindung vornehmlich rechtspolitischer Natur. Vor einer privaten Erbrechtsetzung kann nur der Gesetzgeber selbst sein Erbrecht wirksam schützen. Zwar ließe sich jedenfalls theoretisch in den meisten Rechtsordnungen im Wege der Generalklauseln – bei uns namentlich über die Sittenwidrigkeit sowie Treu und Glauben, womöglich aber auch über Gemeinwohlvorbehalte im Stiftungsrecht – das zugrundeliegende Rechtsgeschäft inhaltlich überprüfen, und zwar anhand der Wertungen des gesetzlichen Erbrechtsmodells. Auf diese Weise könnte bereits im geltenden Recht auch ohne ausdrücklichen Regelungsbefehl des Gesetzgebers eine generationenübergreifende Vermögensbindung begrenzt werden. Doch stößt die *lex lata* in der Praxis schnell an ihre Grenzen, da sich ohne eindeutige Aussagen des Gesetzgebers die konkret vom Gesetzgeber verfolgten Funktionen des Erbrechts nur schwer ermitteln lassen: Zum einen sind die gesetzlichen Erbrechtsmodelle von einer erheblichen Funktionsambivalenz gekennzeichnet, da ein und dasselbe erbrechtliche Institut unterschiedliche Zwecke erfüllen kann. Zum anderen darf auch aus bestehenden Grenzen für einzelne Erbrechtsetzungsmechanismen nicht zwangsläufig, etwa im Wege der Analogie, auf entsprechende Grenzen für andere Mechanismen geschlossen werden. Paradebeispiel hierfür ist das geschilderte Verbot der Familienfideikommisse, das in Deutschland gelegentlich als ungeschriebene Grenze auf andere Mechanismen zur generationenübergreifenden Vermögensbindung erstreckt wird. Möchte der Gesetzgeber mit diesem Verbot bestimmte erbrechtliche Ziele

verwirklichen, so müsste das Verbot etwa auf privatnützige Stiftungen übertragen werden, allerdings nur soweit diese in vergleichbarer Weise die betreffenden Ziele gefährden. Das muss nicht zwangsläufig der Fall sein, beispielsweise wenn mit dem Fideikommissverbot lediglich bestimmte Vermögensarten – etwa Grund und Boden – von einer generationenübergreifenden Vermögensbindung freigehalten werden sollen. Auch die gesetzlichen Grenzen einer generationenübergreifenden Vermögensbindung können somit funktionsambivalent sein.

Es bleibt damit die Erkenntnis: Jede Entscheidung über Grenzen einer generationenübergreifenden Vermögensbindung ist eine erbrechtspolitische Entscheidung, die vorrangig vom Gesetzgeber zu treffen ist. An diese Verantwortung für den Schutz seines Erbrechts – und damit ist es vielleicht doch möglich, die Arbeit, wie von *Eugen Ehrlich* gefordert, in einem Satz zusammenzufassen – möchte die Studie den Gesetzgeber erinnern.

## Summary

In 2014, the W. Rainer Walz Prize of the Institute for the Law of Foundations and Non-Profit Organizations at the Bucerius Law School in Hamburg was awarded to *Anatol Dutta* for the book ‘Warum Erbrecht?’ (‘Why succession law?’), which the author briefly presents in this paper. Adopting a comparative and interdisciplinary perspective, the book addresses fundamental questions of succession law: What are the purposes of intergenerational transfers of wealth? This question is prompted by mechanisms which increasingly allow individuals to remove their property from the scope of succession law: Institutes such as the private foundation in Germany, Austria, Liechtenstein and other continental legal systems, but also the dynastic trust in the United States and many off-shore jurisdictions enable individuals to tie up their wealth and subject it to their own transmission rules, i.e. their privately created succession law. Former institutions, like the German Familienfideikommiss of the 19th century and the common law entail or strict settlement, now appear to have returned. *Anatol Dutta* explores whether succession law (including inheritance tax law) can serve any meaningful purpose in society, the

economy and families if the succession law model of the State is at the disposal of the individual, and he considers how potential purposes of succession law can be protected by limiting the power of individuals to tie up their wealth.

---

\* *Dutta, Warum Erbrecht? – Das Vermögensrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtung, 2014.*

# Die Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland vor dem Hintergrund einer verbesserten Transparenz

REINER-PETER DOLL

- I. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen in Deutschland
  - 1. Rechnungslegung de lege lata
  - 2. Rechnungslegung nach IDW RS HFA 5 n.F.
  - 3. Reform des aktuellen Stiftungsrechts
- II. Zwecke der Rechnungslegung von Stiftungen und entsprechende Anforderungen
  - 1. Erwartungen und Interessen der Stakeholder
  - 2. Anforderungen an die Rechnungslegung und ihre Transparenz
- III. Die Transparenz der Rechnungslegung steuerbegünstigter Stiftungen
  - 1. Die Begriffe Transparenz und Publizität
  - 2. Transparenz der Rechnungslegung in Deutschland
  - 3. Rechnungslegung und Transparenz von Stiftungen im Ausland
- IV. Kritische Würdigung einer verbesserten Transparenzverpflichtung
  - 1. Argumente gegen mehr Transparenz 112
  - 2. Argumente für eine erhöhte Transparenz
- V. Überlegungen für eine verbesserte Transparenz bei Stiftungen
  - 1. Ausgestaltung einer adäquaten Rechnungslegungspublizität
  - 2. Verpflichtung zu geeigneten Rechnungslegungsmethoden
  - 3. Pflicht zur corporate governance und größenabhängige Prüfungspflicht
  - 4. Ausblick und Anwendung der Vorschriften für weitere Non Profit Organisationen
- VI. Zusammenfassung
- VII. Summary

## **I. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen in Deutschland**

### *1. Rechnungslegung de lege lata*

Die rechtlichen Grundlagen für Stiftungen sind in Deutschland in den §§



80 ff. BGB geregelt. § 86 S.1 BGB verweist im Übrigen auf die entsprechende Anwendung der für Vereine geltenden §§ 26, 27 BGB. In § 27 Abs. 3 BGB wird hinsichtlich der Geschäftsführung des Vorstandes auf die allgemeinen Vorschriften in §§ 664-670 BGB zum Auftragsrecht verwiesen. Nach § 666 ist der Beauftragte verpflichtet, dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach Beendigung der Ausführung des Auftrags Rechenschaft zu geben. Weitere Regelungen zur Rechenschaft des Vorstands, insbesondere zur Rechnungslegung der Stiftung, finden sich im BGB nicht.

Darüber hinaus bestehen bundeseinheitliche Vorschriften, z.B. nach HGB, PublG, nur, falls eine Stiftung deren einschlägige Anwendungsvoraussetzungen erfüllt. Das HGB ist grundsätzlich für Stiftungen nicht verpflichtend anzuwenden, außer es handelt sich um eine sogenannte Unternehmensträgerstiftung,<sup>1</sup> d.h. die Stiftung führt selbst ein Handelsunternehmen oder unterhält einen Geschäftsbetrieb. Außerdem kann eine Stiftung aufgrund ihrer Tätigkeit, z.B. als Krankenhaus- oder Pflegeheimbetreiber, nach der Krankenhausbuchführungsverordnung<sup>2</sup> oder nach der Pflegebuchführungsverordnung<sup>3</sup> verpflichtet sein, die Vorschriften des HGB zu beachten. In diesen Fällen muss die Stiftung eine Finanzbuchführung implementieren und einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen. Dasselbe gilt im Falle steuerrechtlicher Buchführungspflichten nach §§ 140, 141 AO.

Neben verschiedenen originären oder derivativen Buchführungspflichten können sich für eine Stiftung weitergehende Pflichten ergeben, sofern die Stiftung nach den Vorschriften der Abgabenordnung steuerbegünstigt ist. Sogenannte gemeinnützige Stiftungen, die rund 95 % aller rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts in Deutschland<sup>4</sup> ausmachen, müssen umfangreiche Anforderungen der AO nach §§ 51 bis 68 AO erfüllen, um die Privilegien des Gemeinnützigkeitsrechts zu erhalten. Beispielhaft seien hier die Darstellung und die Entwicklung der Rücklagen im Sinne der AO, eine Mittelverwendungsrechnung (entsprechend § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO i.V.m. § 63 Abs. 1 AO) und die sogenannte Vier-Sphären-Rechnung genannt.<sup>5</sup> Diese Anforderungen gehen, insbesondere bei größeren, komplexen Stiftungen (und ebenso Vereinen) deutlich über die Anforderungen einer Finanzbuchführung nach HGB hinaus. Generell

müssen steuerbegünstigte Stiftungen eine ordnungsmäßige Aufzeichnung ihrer Einnahmen und Ausgaben als Nachweis für die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke der Stiftung darlegen.<sup>6</sup>

Neben den rudimentären Regelungen des BGB finden sich in den Landesstiftungsgesetzen lediglich grundlegende Vorschriften zur Buchführung und zur Rechnungslegung von Stiftungen, die ebenfalls eine ernsthafte Differenzierung nach der Größe oder der Komplexität der Stiftung vermissen lassen.<sup>7</sup>

Nach den Landesstiftungsgesetzen, z.B. nach Art. 16 Abs. 1 StiftG Bayern, ist eine Stiftung zu einer „ordnungsmäßigen Buchführung“ verpflichtet. Darüber hinaus hat der Vorstand einer bayerischen Stiftung einen Rechnungsabschluss und eine Vermögensübersicht (sogenannte Jahresrechnung<sup>8</sup>) sowie einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufzustellen.

In nachfolgender Übersicht werden die im Wesentlichen kongruenten Anforderungen in den einzelnen Stiftungsgesetzen der Bundesländer dargestellt:

<b>Bundesland</b>	<b>Buchführung</b>	<b>Rechnungslegung</b>
Baden-Württemberg	§ 7 Abs. 3 StiftG BW: „haben nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung Rechnung zu führen“	§ 9 Abs. 2 Nr. 3 StiftG BW: „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“
Bayern	Art. 16 Abs. 1 StiftG Bay: „ordnungsgemäßen Buchführung“	Art 16 Abs. 1 StiftG Bay: „Rechnungsabschluss und Vermögensübersicht

		(Jahresrechnung) und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Berlin	---	§ 8 Abs. 1 Nr. 2 StifG Berlin: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“, „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“ oder „Prüfungsbericht“
Brandenburg	---	§ 6 Abs. 2 StiftG BbB: „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Bremen	---	§ 12 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Bre: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“, „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“
Hamburg	§ 4 Abs. 4 StiftG HH: „die Grundsätze ordnungsgemäßer	§ 4 Abs. 4 StiftG HH: „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht

	Buchführung sind entsprechend anzuwenden“	und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“
Hessen	----	§ 7 Nr. 2 StiftG He: „ordnungsgemäße Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht unter getrennter Ausweisung der Rücklage“, „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Mecklenburg-Vorpommern	§ 4 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV: „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“	§ 4 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV: „eine nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellende Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“, „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“
Niedersachsen	---	§ 11 Abs. 3 StifG N: „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“

Nordrhein-Westfalen	---	§ 7 Abs. 1 StiftG NW: „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Rheinland-Pfalz	---	§ 7 Abs. 4 StiftG RP: „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Saarland	§ 5 Abs 1 Satz 3 StiftG Saar: „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“	§ 5 Abs. 1 Satz 3 StiftG Saar: „eine Jahresrechnung“ § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saar: „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Sachsen	§ 4 Abs. 2 StiftG S: „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“	§ 6 Abs. 2 StiftG S: „Rechnungsabschluss mit einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“, oder „Prüfungsbericht“

Sachsen-Anhalt	---	§ 7 Abs. 5 StiftG SA: „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
Schleswig- Holstein	§ 4 Abs. 7 StiftG SH: „über [...] die Veränderungen des Stiftungsvermögens sowie alle Einnahmen und Ausgaben [...] ist ordnungsgemäß Buch zu führen“	§ 10 Abs. 1 StiftG SH: „ordnungsgemäße Jahresrechnung mit Vermögensübersicht“
Thüringen	---	§ 8 Abs. 4 ThürStiftG: „Jahresbericht aus dem der Bestand und etwaige Veränderungen des Stiftungsvermögens sowie die satzungsmäßige Verwendung der Stiftungsmittel ersichtlich sind“, „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“

Abb. 1: Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten nach Bundesländern

Heute<sup>9</sup> ist davon auszugehen, dass der Vorstand entsprechende Aufzeichnungen und Bücher über die laufende Verwaltung der Stiftung führen muss und für jedes Geschäftsjahr (= Kalenderjahr) Rechenschaft abzugeben ist. Nach den entsprechenden Regelungen in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen handelt es sich bei dem Rechenschaftsinstrument zumindest um eine sogenannte Einnahmen-/Ausgabenrechnung und um eine Vermögensübersicht, die insgesamt als „Jahresrechnung“<sup>10</sup> bezeichnet werden. Da es aber keine Legaldefinitionen für die in den Landesstiftungsgesetzen verwendeten Begriffe gibt, werden sie wie folgt definiert und nachfolgend verwendet:

- Die *Einnahmen-/Ausgabenrechnung* ist eine Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben eines Geschäftsjahres, bei denen es sich grundsätzlich um reine Zahlungsgrößen im Sinne von Einzahlungen und Auszahlungen handelt. Verwendet man den Begriff der Einnahmen-/Ausgabenrechnung nach § 63 Abs.3 AO, für die es jedoch ebenfalls keine konkreten Vorgaben von Seiten der Finanzverwaltung gibt, so entstammt diese Ergebnisrechnung der Kameralistik und wäre für eine sinnvolle Ergebnisermittlung um die vorgenommenen Finanzierungs- und Investitionszahlungen zu bereinigen. Da die sogenannte Einnahmen-/Ausgabenrechnung systematisch aber keine Erträge bzw. Aufwendungen aus der periodischen Abgrenzung von Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten kennt, besteht bei entsprechenden Sachverhalten keine Verknüpfung zu den Posten der Vermögensübersicht, die pflichtgemäß immer neben einer Einnahmen-/ Ausgabenrechnung aufzustellen ist.
- Die *Vermögensübersicht* muss sämtliche Vermögenswerte und Schulden einer Stiftung zum jeweiligen Abschlussstichtag beinhalten. Sofern demnach nicht unwesentliche Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten im handelsrechtlichen Sinne bestehen würden, weicht das Periodenergebnis der Einnahmen-/ Ausgabenrechnung deutlich von dem Ergebnis einer Vermögensvergleichsrechnung aus der Vermögensübersicht ab.

Je höher der Arbeitsaufwand ist, den eine Überleitungs- bzw. Abstimmungsrechnung Jahr für Jahr verursacht, desto notwendiger und



sinnvoller dürfte die Aufstellung eines Jahresabschlusses im Sinne des HGB sein.

- Der Begriff der „*ordnungsmäßigen Buchführung*“ in verschiedenen Landesstiftungsgesetzen kann nicht als inhaltsgleich mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für Kaufleute angesehen werden. Auch wenn einige Aspekte der handelsrechtlichen GoB, z.B. Klarheit, Übersichtlichkeit, Verständlichkeit, Vergleichbarkeit, selbstverständlich auch für die sogenannte Jahresrechnung einer Stiftung gelten, so sind andere handelsrechtliche GoB, z.B. Periodenabgrenzung, Stichtagsprinzip, Anschaffungskostenprinzip grundsätzlich nicht bzw. nicht zwingend Grundlage für eine Einnahmen-/ Ausgabenrechnung.

## *2. Rechnungslegung nach IDW RS HFA 5 n.F.*

Die Rechnungslegungsvorschriften und die Anforderungen an die Rechnungslegung durch den Gesetzgeber werden zu Recht seit längerem als rudimentär bezeichnet.<sup>11</sup> Deshalb bestehen schon seit Jahren nachvollziehbare, legitime Forderungen<sup>12</sup> an eine konkretere, zeitgemäße Rechnungslegung, die sich selbstverständlich an dem Umfang der Aktivitäten und dem Vermögen der Stiftung orientieren sollte. Sofern keine branchenspezifischen oder tätigkeitsbezogenen Verpflichtungen<sup>13</sup> für eine Stiftung bestehen, einen Jahresabschluss nach HGB aufzustellen, kann der Stifter aber auch selbst im Stiftungsgeschäft oder in der Satzung der Stiftung bestimmen, dass die Rechnungslegung der Stiftung entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften im Allgemeinen oder den Vorschriften für Körperschaften bzw. Kapitalgesellschaften im Besonderen zu erfolgen hat.<sup>14</sup>

Sofern eine Vorgabe des Stifters nicht zu Lebzeiten erfolgte und die Stiftungsaufsichtsbehörde auch keine entsprechende Vorgabe macht, sollte sich der Vorstand an den Empfehlungen des Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 5 „Rechnungslegung von Stiftungen“ des IDW orientieren. Dieser berufsständische Rechnungslegungsstandard, der neu gefasst und Ende 2013 verabschiedet wurde, ist zwar zwingend nur von den betreffenden Wirtschaftsprüfern anzuwenden, die bzw. deren WP-Praxen Mitglied im IDW sind. Jedoch hat der Rechnungslegungsstandard des

IDW über die Abschlussprüfung und eine verantwortungsbewusste Beratung hinaus in der Praxis eine erhebliche Ausstrahlungswirkung und hohe Relevanz für die gesetzlichen Vertreter der Stiftung.<sup>15</sup>

Nach IDW RS HFA 5 ist die Wahl einer geeigneten Rechnungslegungsmethode eine bedeutsame Weichenstellung für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung insgesamt. Wird bei entsprechend komplexen Sachverhalten und/oder bei bedeutenden Erträgen, Aufwendungen, Vermögens- oder Schuldposten kein Jahresabschluss nach HGB erstellt, obwohl die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dies erforderlich erscheinen lässt, so ist dieser Umstand von einem Abschlussprüfer ebenso kritisch zu würdigen wie von der Stiftungsaufsicht und ggf. einem Kontrollgremium der Stiftung (z.B. Stiftungsrat, Stiftungskuratorium), das die Rechnungslegung des gesetzlichen Vertreters entgegen zu nehmen und zu genehmigen hat. Es wird deshalb im IDW RS HFA 5 den gesetzlichen Vertretern der Stiftung bzw. dem Stifter oder der Stiftungsaufsicht empfohlen,<sup>16</sup> nur bei leicht überschaubaren Verhältnissen, bei denen sich die Zufälligkeiten der Ein- bzw. Auszahlungszeitpunkte nicht wesentlich auf die periodische Ergebnisrechnung der Stiftung auswirken, den gesetzlichen Mindeststandard einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit einer (vollständigen) Vermögensübersicht anzuwenden. Im Übrigen sollte der Vorstand die Rechnungslegungsgrundsätze ebenso wie die angewendeten Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsmethoden transparent darstellen und erläutern. Das gebieten die Grundsätze einer ordnungsmäßigen Rechenschaft (Klarheit, Vergleichbarkeit etc.). Dies kann in einer Anlage oder einem Anhang im Sinne von §§ 284, 285 HGB zur Bilanz bzw. Vermögensübersicht erfolgen.

Sofern es sich um eine „kleine“ Stiftung mit leicht überschaubaren Verhältnissen handelt, ist eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, die sich auch an § 63 Abs. 3 AO orientieren kann, nicht zu beanstanden.<sup>17</sup> Vielmehr lässt der aktuelle IDW RS HFA 5 eine analoge Anwendung einer sog. Einnahmen-/Überschussrechnung entsprechend § 4 Abs. 3 EStG oder eine Kapitalflussrechnung nach DRS 2 als sachgerechte Rechenwerke zu.<sup>18</sup> In sämtlichen Fällen sollten aber die Einnahmen bzw. Ausgaben einer Abrechnungsperiode vollständig gegenübergestellt und hinreichend aufgegliedert werden.

Neben der grundsätzlichen Beurteilung und Festlegung einer geeigneten Rechnungslegungsmethode (Jahresabschluss versus Jahresrechnung) sind weitere inhaltliche Schwerpunkte des IDW RS HFA 5 nachfolgende Themen, da sie weder im BGB noch in den Landesstiftungsgesetzen auch nur ansatzweise geregelt bzw. erläutert werden:<sup>19</sup>

- die Erhaltung des Stiftungskapitals (reale bzw. nominale Kapitalerhaltung) sowie das zugrundeliegende Kapitalerhaltungskonzept der Stiftung,
- das Grundstockvermögen und sogenannte Umschichtungsergebnisse,
- die (körperliche) Vermögenserhaltung,
- die Eigenkapitalgliederung der Stiftung und ihre Ergebnisverwendung.

Da eine verbesserte Transparenz der Stiftungen im Hinblick auf ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragssituation sachlogisch nur auf der Grundlage einer einheitlichen, gesetzlich geregelten Rechnungslegung erreicht werden kann, ist es notwendig, dass der Gesetzgeber verpflichtend größenabhängige Rechnungslegungsgrundsätze vorgibt. Sofern der Gesetzgeber eine entsprechende Verpflichtung zu einer handelsrechtlichen Rechnungslegung für „mittelgroße“ und „große“ Stiftungen vorgeben sollte, ist davon auszugehen, dass die abstrakte Gesetzesregelung keine Detailspekte bzw. Besonderheiten von Stiftungen regelt. Hierfür würde IDW RS HFA 5 auch nach einer gesetzlichen Regelung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden weiterhin sachdienliche Hilfestellungen bieten.

Im Interesse der Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung sollten dabei nachfolgende Ausführungen im IDW RS HFA 5 beachtet werden:

- Nach derzeitigem Rechtsstand ist davon auszugehen, dass Stiftungen gesetzlich nur zu einer *nominellen Kapitalerhaltung* verpflichtet sind.<sup>20</sup> Eine nominelle Kapitalerhaltung wird grundsätzlich zwar als unzureichend angesehen, um dauerhaft die Leistungskraft einer Stiftung zu erhalten,<sup>21</sup> aber mangels konkreter gesetzlicher Vorgaben kann der Vorstand nicht zur *realen Kapitalerhaltung* verpflichtet werden; diese kann indessen der Stifter bzw. die Satzung der Stiftung vorgeben. Insofern wird, falls

keine weitergehende Verpflichtung besteht, von einer nominellen Kapitalerhaltung als Mindestanforderung an den Vorstand auszugehen sein.

- Im Rahmen des Kapitalerhaltungskonzepts des Vorstands bzw. im Rahmen einer Prüfung der Kapitalerhaltung durch die Kontrollorgane, die Stiftungsaufsicht oder externe Abschlussprüfer, sind dem Nennwert des Stiftungskapitals (bestehend aus Errichtungskapital und Zustiftungskapital) sämtliche dauerhaft der Stiftung zur Verfügung stehenden Eigenkapitalposten (zzgl. wesentlicher stiller Reserven und abzgl. stiller Lasten) gegenüberzustellen. Als dauerhafte Eigenkapitalbestandteile werden nach IDW RS HFA 5 das Stiftungskapital, eine Kapitalrücklage, eine Kapitalerhaltungsrücklage und sogenannte freie Rücklagen nach AO sowie Umschichtungsergebnisse definiert.<sup>22</sup> Der Mittelvortrag und andere Rücklagen, die kurz- bis mittelfristig verwendet werden müssen, sind nicht einzubeziehen.<sup>23</sup> Im Regelfall ist die Kapitalerhaltung stichtagsbezogen zu beurteilen, jedoch ist vom Vorstand – insbesondere im Falle einer Unterdeckung des ursprünglichen Stiftungskapitals – ein mittelfristiges Kapitalerhaltungskonzept aufzustellen und zu erläutern.<sup>24</sup>
- Sofern im Einzelfall eine reale Kapitalerhaltung verpflichtend zu beachten ist, muss der Nennwert des ursprünglichen Stiftungskapitals in geeigneter Weise indexiert werden.<sup>25</sup> Im Übrigen erfolgt die Kapitalerhaltungsprüfung analog der Vorgehensweise bei dem Mindestmaß der nominellen Kapitalerhaltung. Da die Kapitalerhaltung unabhängig von einer Rechnungslegungsmethode durch den Vorstand zu beachten ist, muss das Ergebnis auch unabhängig von der Aufstellung einer handelsrechtlichen Bilanz oder einer Vermögensübersicht sein.
- Das *Grundstockvermögen* wird nach IDW RS HFA 5<sup>26</sup> als Summe der Vermögenswerte angesehen, die der Stiftung wertmäßig als Stiftungskapital zugewendet worden sind. Es entspricht ursprünglich wertmäßig dem Stiftungskapital. Das Grundstockvermögen ist körperlich jedoch nur dann zu erhalten, wenn sich dies ausdrücklich aus dem Stifterwillen oder der Satzung

ergibt bzw. ableiten lässt. Beispiele wären die Erhaltung einer Kunstsammlung, eines Denkmals, eines Gebäudes oder einer Unternehmensbeteiligung.

- Eine genaue Abgrenzung der Posten des Grundstockvermögens sollte im Rechnungswesen insbesondere aufgrund gemeinnützigkeitsrechtlicher Besonderheiten der AO erfolgen. Ein nachvollziehbarer Ausweis, z.B. durch einen Davon-Vermerk in der Bilanz bzw. der Vermögensübersicht oder durch Kennzeichnung im internen oder externen Rechnungswesen, wie ihn IDW RS HFA 5<sup>27</sup> vorsieht, ist insofern nur eine sachlogische Ableitung steuerrechtlicher Vorgaben für die Dotation des häufig stiftungsspezifischen Postens der Umschichtungsergebnisse und keine zusätzliche Anforderung des Rechnungslegungsstandards. Nach AO dürfen *nur Umschichtungsergebnisse*, z.B. Gewinne oder Verluste, von Vermögensposten des Grundstockvermögens von dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung der AO (inkl. Rücklagenbildung nach AO) ausgenommen werden. Eine unter steuerrechtlichen und stiftungsrechtlichen Gesichtspunkten offene Praxisfrage ist, in welchem Umfang der Vorstand, gerade auch in Anbetracht der aktuell andauernden Ertragsschwäche vieler, insbesondere kleinerer Stiftungen in Deutschland, hohe Umschichtungsgewinne, z.B. aus der Veräußerung von Immobilien, ganz oder teilweise thesaurieren muss. Eine Untergrenze könnte meines Erachtens aus dem realen Kapitalerhaltungsgrundsatz abgeleitet werden. Eine vollständige Thesaurierung von Umschichtungsgewinnen, die selbst eine reale Kapitalerhaltung übersteigt, ist steuerrechtlich nicht geboten und sollte in Anbetracht der häufig schwachen Ertragslage kleinerer Stiftungen auch stiftungsrechtlich nicht zwingend sein.
- Nach GoB sollte außerdem im Rahmen der Ergebnisrechnung der Stiftung streng nach der „Ergebnisentstehung“ und der „Ergebnisverwendung“ unterschieden werden. Dies betrifft nicht nur die Entwicklung von Rückstellungen vor dem Jahresergebnis bzw. die Entwicklung von Rücklagen nach dem Jahresergebnis der Abrechnungsperiode, sondern insbesondere auch die Einstellung in bzw. die Entnahmen aus dem Eigenkapitalposten der Umschichtungsergebnisse.

### *3. Reform des aktuellen Stiftungsrechts*

Im Rahmen der 85. Konferenz der Justizminister/innen der Bundesländer am 25./26. Juni 2014 im Ostseebad Binz auf Rügen wurde unter Top I/12 beschlossen, eine Arbeitsgruppe mit dem Bundesjustizministerium einzurichten, die sich ergebnisoffen mit einer Überprüfung des derzeitigen Stiftungsrechts in Deutschland befassen soll.<sup>28</sup> Dabei sollen insbesondere folgende Themen im Mittelpunkt stehen:

- die Rechte von StifterInnen zu deren Lebzeiten,
- die Möglichkeit der Bündelung von Ressourcen nicht überlebensfähiger Stiftungen,
- die Steigerung der Transparenz im Stiftungswesen,<sup>29</sup>
- die Schaffung und Verbesserung bundeseinheitlicher rechtlicher Rahmenbedingungen und
- die Absicherung von Stiftungen in Zeiten niedriger Erträge.

Während die Mehrzahl der genannten Themenschwerpunkte sich mit zivilrechtlichen Fragestellungen bei Stiftungen beschäftigt, soll sich der Punkt „Steigerung der Transparenz“ neben der Offenlegung der Rechnungslegung auch mit Fragen einer größenabhängigen Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen befassen.<sup>30</sup> Während eine Flexibilisierung der zivilrechtlichen Rahmenbedingungen des Stiftungsrechts, trotz teilweise zivilrechtlicher Bedenken, bislang überwiegend begrüßt wurde,<sup>31</sup> ist die Resonanz hinsichtlich einer Steigerung bzw. Verbesserung der Transparenz im Stiftungswesen im selben Atemzug von Ablehnung gekennzeichnet und zeigt keine Einsicht, weshalb Stiftungen zukünftig keine umfassende Privilegierung mehr hinsichtlich ihrer Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungsanforderungen haben sollten<sup>32</sup> – nicht ungeachtet ihrer Steuerbegünstigung, sondern gerade aufgrund ihrer steuerrechtlichen Privilegierung.

## **II. Zwecke der Rechnungslegung von Stiftungen und entsprechende Anforderungen**

### *1. Erwartungen und Interessen der Stakeholder*

Wesentliche Zwecke der Rechnungslegung einer Stiftung sind nach IDW RS HFA 5 die Dokumentations-, die Rechenschafts-, die Informations- und die Gläubigerschutzfunktion.<sup>33</sup> Dabei ist unter der Dokumentationsfunktion die vollständige, zweckmäßige und übersichtliche Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle der Stiftung zu verstehen. Die sogenannte Rechenschaftsfunktion der gesetzlichen Vertreter als Beauftragte in fremden Angelegenheiten ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.<sup>34</sup> Danach hat der Vorstand über die dem Stiftungszweck entsprechende Verwendung der ihm anvertrauten Mittel Rechenschaft abzulegen. Des Weiteren hat die Rechnungslegung unzweifelhaft eine umfangreiche Informationsfunktion für sämtliche Stakeholder einer Stiftung. Dies sind aber nicht nur (stiftungsinterne) Kontrollorgane, z.B. der Stiftungsrat oder ein Stiftungskuratorium, und die staatlichen Aufsichtsbehörden der Stiftungsaufsicht oder des Finanzamtes, sondern auch andere Stakeholder, die ein Interesse an der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Stiftung haben. Dies können konkret nicht nur der Stifter, potentielle oder tatsächliche Zustifter, Spender oder Erblasser, öffentliche oder private Zuschussgeber, Mitarbeiter, Lieferanten, Kreditgeber und Leistungsempfänger sein, sondern allgemein gesprochen die interessierte Öffentlichkeit. Es gibt, abgesehen davon, dass bislang keine bundeseinheitliche gesetzliche Verpflichtung besteht, keine überzeugenden Argumente, eine steuerbegünstigte Stiftung im Hinblick auf ihre Transparenz anders zu beurteilen als eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft. Die Stiftung haftet nur mit ihrem Stiftungskapital (wie eine Kapitalgesellschaft und nicht unbeschränkt vergleichbar einer OHG oder einer KG). Die Stiftung ist grundsätzlich in selber Weise steuerbegünstigt wie eine gemeinnützige GmbH oder eine gemeinnützige Aktiengesellschaft. Die Tatsache, dass eine Stiftung in einem Stiftungsgeschäft, z.B. durch Privatpersonen, errichtet und finanziell ausgestattet wurde, ist kein Argument dafür, grundlegende Informationen dieser Organisation bzw. Rechtsform der Öffentlichkeit vorzuenthalten. Auch stellt es bereits heute kein rechtliches Problem dar, dass der Stifter anonym bleibt, falls er dies tatsächlich möchte. Eine Stiftung ist auch keine natürliche (Privat-) Person, die den Schutz ihrer persönlichen oder steuerrechtlichen Verhältnisse reklamieren kann; vielmehr sind rund 95 % aller Stiftungen in Deutschland steuerbegünstigt<sup>35</sup> und haben damit ein Privileg, dass sie gegenüber der Öffentlichkeit durch eine besonders hohe



Transparenz und entsprechendes Vertrauen bestätigen sollten.

Auch ein weiteres Argument<sup>36</sup> „es würde kein berechtigtes Interesse von Stakeholdern an der Rechnungslegung einer Stiftung geben“, ist nicht stichhaltig, sondern versucht nur das Interesse der Stiftung bzw. ihrer gesetzlichen Vertreter nach einer möglichst geringen Transparenz zu begründen. Eine Stiftung tritt häufig, zumindest wenn sie eine entsprechende Größe und Komplexität aufweist, in unterschiedlichster Weise in Kontakt zu den verschiedensten Stakeholdern.<sup>37</sup> Aufgrund der Prinzipal-Agent-Theorie kann nicht nur die Notwendigkeit der Rechnungslegung von Stiftungen belegt werden, sondern auch begründet werden, dass die Informationsinteressen der Stakeholder einer Stiftung weiter und differenzierter gehen als die der Finanzberichterstattung bei gewinnorientierten Unternehmen.<sup>38</sup>

Stakeholder	(vorrangige) Interessen
Mitarbeiter	Arbeitszufriedenheit, Bezahlung, Sicherung der Beschäftigung
Freiwillige	Spaß, Pflicht, Erfahrungen, Bedeutung
Öffentliche Hand	Staatsentlastende Aufgaben, Beschäftigung
Spender / Stifter	Optimale Hilfe, Reziprozität
Mitglieder	Zielverwirklichung, Kapitalerhaltung
Kunden, Destinatäre	Dienstleistung, Zuwendung (materiell, emotional), Qualität der Arbeit
Profits (Unternehmen)	Imagetransfer, Mitarbeiterzufriedenheit, Gewinnsicherung
Gemeinwesen	Öffentliche Güter



Kreditoren	Erfüllung der Verbindlichkeiten
Manager	Bezahlung, Macht, Ansehen

*Abb. 2: Stakeholder der Stiftung und ihre Interessen*

Da eine allgemein gültige, überzeugende Unterscheidung zwischen steuerbegünstigten Stiftungen und steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften aber nicht existiert, gibt es auch keinen plausiblen Grund für ihre unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf ihre Transparenz und ihre Rechnungslegung. Eine steuerbegünstigte GmbH kann in derselben Weise vermögensverwaltend, ideell oder wirtschaftlich (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb) tätig sein, wie eine steuerbegünstigte Stiftung. Das Argument, eine Stiftung wird durch die Stiftungsaufsicht und das Finanzamt „kontrolliert“, ist ebenfalls häufig nicht stichhaltig, da auch der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH die Kapitalgesellschaft überwacht und eine steuerbegünstigte ebenso wie eine steuerpflichtige GmbH in selber Weise vom Finanzamt überprüft werden kann wie eine Stiftung. Weder die Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht noch durch das Finanzamt schließen weitergehende Informationsinteressen einer interessierten Öffentlichkeit aus.

Neben den genannten Funktionen hat die Rechnungslegung der Stiftung auch eine mehr oder weniger bedeutsame Gläubigerschutzfunktion. Außerdem dient die Rechnungslegung dem Stiftungsvorstand als zwingend notwendiger Nachweis der Schuldendeckungsfähigkeit im Hinblick auf eine Überschuldung bzw. eine Zahlungsunfähigkeit der Stiftung.<sup>39</sup> Auch diesbezüglich gibt es keine allgemein gültigen und letztlich überzeugenden Differenzierungsgründe zwischen der Rechtsform „Stiftung“ und den Rechtsformen der „Kapitalgesellschaft“. Selbstverständlich kann eine Stiftung – wie auch eine Kapitalgesellschaft – eine sehr hohe Eigenkapitalquote aufweisen und damit faktisch nicht von einer drohenden Insolvenz bedroht sein. Andererseits können gerade in der anhaltenden aktuellen Niedrigzinsphase und angesichts eines hohen Anteils von „kleinen“ Stiftungen (z.B. mit Stiftungskapital von weniger als 1 Mio. Euro oder gar weniger als 100.000 Euro)<sup>40</sup> Wertpapierverluste das Eigenkapital der Stiftung aufzehren und rasch die Gläubigerschutzfunktion

in den Brennpunkt bzw. Vordergrund rücken.

## *2. Anforderungen an die Rechnungslegung und ihre Transparenz*

Im Zusammenhang mit einer sachgerechten Rechnungslegung, die den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung entspricht (zur Differenzierung des Begriffs GoB vgl. Ziff. I.1.), sind insbesondere die Grundsätze der Periodenabgrenzung und der „Unternehmensfortführung“ zu nennen, die inhaltsgleich zu den in § 252 HGB kodifizierten GoB für Kaufleute sind.

Der *Grundsatz der Periodenabgrenzung* richtet sich auf eine verursachungsgerechte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit. Auch wenn der Grundsatz der Periodenabgrenzung häufig bei kleinen, einfach strukturierten Stiftungen keine wirtschaftliche Bedeutung haben sollte, so sind bei der Aufstellung einer vollständigen Vermögensübersicht richtigerweise sämtliche Forderungen, z.B. Zins- oder Ausschüttungsansprüche, öffentliche Zuschüsse oder verbindlich zugesagte Zuwendungen ebenso wie sämtliche Schulden, z.B. aufgrund von verbindlichen Leistungszusagen oder noch nicht bezahlten oder eingegangenen Eingangsrechnungen, zu erfassen und abzugrenzen. Eine Vernachlässigung dieser Abgrenzungen in der Vermögensübersicht der Stiftung ist nicht korrekt und kann allenfalls unter Wesentlichkeitsaspekten unterbleiben bzw. toleriert werden.

Der *Going-concern-Grundsatz* sollte auch für Stiftungen unstrittig sein, insbesondere unter dem besonderen Postulat, dass die Mehrzahl der Stiftungen (Ausnahme: sogenannte Verbrauchsstiftung) auf Dauer angelegt ist.

Weitere qualitative Anforderungsmerkmale an eine ordnungsmäßige Rechnungslegung von Stiftungen sind die Verständlichkeit, die Vergleichbarkeit und die Relevanz der maßgeblichen Informationen.<sup>41</sup>

Bei dem Grundsatz der Informationsrelevanz sind insbesondere die Teilaspekte der Wesentlichkeit, der Verlässlichkeit, der Glaubwürdigkeit, der Neutralität und der Vollständigkeit zu beachten. Im Rechnungslegungsstandard des IDW RS HFA 5<sup>42</sup> werden entsprechend folgende allgemeine Grundsätze zusammengefasst:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung,
- vorsichtige Bewertung von Vermögens- und Schuldposten,
- Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsstetigkeit und
- Going concern.

Sämtliche vorgenannten Grundsätze sollten auch uneingeschränkt für die Rechnungslegung von Stiftungen gelten, unabhängig davon, welche Rechnungslegungsmethode geeignet erscheint und sachgerecht ist.

### **III. Die Transparenz der Rechnungslegung steuerbegünstigter Stiftungen**

#### *1. Die Begriffe Transparenz und Publizität*

Nach aktuellen Aussagen bzw. Erwartungen im Schrifttum<sup>43</sup> sollten insbesondere steuerbegünstigte Körperschaften unabhängig von ihrer Rechtsform als Verein, Stiftung oder Kapitalgesellschaft ihre Tätigkeit auf das Vertrauen der Öffentlichkeit stützen und sich eines breiten Vertrauens in der Öffentlichkeit durch ein besonders hohes Maß an Transparenz würdig erweisen.

Der Begriff der *Transparenz* ist deshalb umfassend zu verstehen. Er schließt in Anbetracht der notwendigerweise gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Geschäftstätigkeit der steuerbegünstigten Stiftung sicherlich einen aussagefähigen, umfassenden Tätigkeitsbericht ein, der insbesondere über die tatsächlich verwirklichten Zwecke der Stiftung im vergangenen Jahr berichten soll. Daneben ist aber ebenso unzweifelhaft, dass der Begriff der Transparenz auch umfassende, aussagefähige und schlüssige Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Stiftung umfassen muss.

Geeignete Instrumente für eine sachgerechte, klare und übersichtliche Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Stiftung können größen- und komplexitätsabhängig regelmäßig ein

handelsrechtlicher Jahresabschluss und bei kleineren Stiftungen eine sogenannte Jahresrechnung sein. Damit sollten regelmäßig sämtliche unter Ziff. 2a genannten Anforderungen und Erwartungen der Stakeholder erfüllt werden können. Selbst aktuelle Verkehrswerte, die über die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten hinausgehen, können nach IDW RS HFA 5<sup>44</sup> in der Rechnungslegung der Stiftung berücksichtigt werden, jedoch ist aus Vergleichbarkeitsgründen darüber in einem Anhang oder in anderer geeigneter Weise zu berichten.

Unter dem Begriff der *Publizität* wird die gesetzlich geregelte oder die freiwillig vorzunehmende Offenlegung von Finanzinformationen, z.B. Jahresabschluss und Lagebericht, verstanden. Im aktuellen Schrifttum wird nachfolgend einerseits zwischen der Registerpublizität gemäß § 33 HGB und andererseits der Rechnungslegungspublizität entsprechend § 325 HGB unterschieden.<sup>45</sup>

## *2. Transparenz der Rechnungslegung in Deutschland*

### *a) Gesetzliche Verpflichtungen*

Die *Registerpublizität* gemäß § 33 HGB dient dem Informationsinteresse des allgemeinen Rechtsverkehrs und potentieller Destinatäre. Außerdem schafft die Registerpublizität Rechtssicherheit und informiert die interessierte Öffentlichkeit über die Stiftungsorgane, die Vertretungsmacht der gesetzlichen Vertreter und einzelne Gründungsdaten. Die Stiftungsregister werden von den zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörden in den Bundesländern geführt. Ein bundeseinheitliches Stiftungsverzeichnis wurde bislang nicht eingerichtet, da aussagegemäß unverhältnismäßig hohe Kosten entstehen und verfassungsmäßige, rechtliche Bedenken bestehen würden.<sup>46</sup> Nach der folgenden Zusammenstellung (Abb. 3) ist derzeit die stiftungsrechtliche Registerpublizität in den unterschiedlichen Bundesländern sehr unterschiedlich geregelt. Mittlerweile haben sämtliche Bundesländer Regelungen zu den Stiftungsverzeichnissen in ihren Landesstiftungsgesetzen aufgenommen. Grundsätzlich ist die Einsichtnahme in die Stiftungsverzeichnisse für jedermann ohne ein berechtigtes, besonderes Interesse möglich. Die Eintragungen im Stiftungsregister begründen jedoch nicht die Vermutung der Richtigkeit.

Schließlich wurden in insgesamt elf Bundesländern sogenannte *Informationsfreiheitsgesetze*<sup>47</sup> erlassen, wobei in den Bundesländern Hamburg, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Thüringen die Informationsfreiheit hinsichtlich der Informationen der Stiftungsaufsichtsbehörde eingeschränkt ist. Lediglich in den Bundesländern Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen und Sachsen-Anhalt kann die interessierte Öffentlichkeit bei der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde Einsicht in den Jahresabschluss bzw. die Jahresrechnung der Stiftung nehmen. In den übrigen Bundesländern, u.a. Bayern, Baden-Württemberg und Hessen, bestehen keine Auskunftsrechte der Öffentlichkeit gegenüber den Stiftungsaufsichtsbehörden.

[illegible]

Angaben in den Stiftungsverzeichnissen	Nds.	NRW	RP	Saarl.	Sachs.	S-A	SH	Thür.
Name der Stiftung	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Zweck	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Sitz	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Anschrift	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Entstehungszeitpunkt bzw. Tag der Erlangung der Rechtsfähigkeit	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Zeitpunkt des Erlöschens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Vertretungsberechtigte (Art)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Zusammensetzung der Organe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Stiftungsorgane	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rechtsstellung und Art bzw. Rechtsform oder Rechtsnatur	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Stiftungsvermögen gem. Stiftungsgeschäft	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Name des Stifters	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ggf. Eigenschaft als kirchliche Stiftung	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tag der Genehmigung von Satzungsänderungen	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

☐ nein

☒ ja

Die *Rechnungslegungspublizität* entsprechend § 325 HGB stellt die Publizität bzw. die Offenlegung im engeren Sinne dar. Sie würde dem interessierten Leser einen unfassenden, strukturierten und vergleichbaren Einblick in die wirtschaftliche Situation der Stiftung, der Zusammensetzung des Stiftungsvermögens und des Stiftungskapitals sowie in die unterschiedlichen Finanzierungsquellen und die zweckentsprechende Mittelverwendung geben. Tatsächlich werden Jahresabschlüsse von Stiftungen aktuell nur in wenigen Fällen im Handelsregister bzw. im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht. Es besteht derzeit im Regelfall unabhängig von der Größe der Stiftung (bzw. des Vereins) keine rechtliche Verpflichtung einer Rechnungslegungspublizität.

## b) Freiwillige Publizität

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Verpflichtung zu einer umfassenden und aussagefähigen Rechnungslegungspublizität findet man nur bei rund zehn Prozent der Stiftungen in Deutschland eine freiwillige Transparenz



im Bezug auf die Rechnungslegung, d.h. eine Publizität des Jahresabschlusses oder der Jahresrechnung auf der Homepage der Stiftung im Internet.<sup>48</sup>

Die freiwillige Publizität des Jahresabschlusses wird vom Bundesverband deutscher Stiftungen zwar empfohlen,<sup>49</sup> aufgrund einer fehlenden gesetzlichen Verpflichtung ist die Praxis ganz überwiegend dieser Empfehlung nicht gefolgt. Eine freiwillige Selbstverpflichtung stellt keine erfolgsversprechende Regelung dar.<sup>50</sup> Unverändert gilt die Feststellung von Walz, dass ein Großteil der Non Profit Organisationen sich „jedweder externen Auskunft“ verweigert.<sup>51</sup>

Als Argumente gegen eine Publizität der Rechnungslegung werden angeführt:<sup>52</sup>

- die fehlende Vergleichbarkeit der Informationen aufgrund nicht verpflichtender, einheitlicher Rechnungslegungsvorschriften,
- die Vermeidung unangenehmer und möglicherweise nachteiliger Informationen sowie
- die Gefahr, dass sowohl sehr wohlhabende als auch sehr schlecht geführte Stiftungen künftig weniger Spendenmittel oder Erbschaften einwerben könnten.

Als Argumente für eine Rechnungslegungspublizität werden genannt:<sup>53</sup>

- Vertrauensbildung,
- Gläubigerschutz,
- Ergänzung und Erweiterung der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht,
- Förderung der Selbstreflexion,
- Korrelat faktischer Einflussmöglichkeiten,
- Korrelat der Gemeinnützigkeit und Steuerbefreiung,
- Verbesserung der Chancen, zusätzliche Spendenmittel einzuwerben, da eine verbesserte Transparenz tendenziell positiv in der Öffentlichkeit gesehen wird.

Da die Gegenargumente sachlich nicht überzeugen, bleiben den Gegnern von MehrTransparenz noch eine erhebliche Kostensteigerung, eine zunehmende Regulierung und die bisher fehlende rechtliche Verpflichtung (vgl. im Einzelnen nachfolgend IV.1.).

### *3. Rechnungslegung und Transparenz von Stiftungen im Ausland*

In **England und Wales** besteht grundsätzlich die Verpflichtung für alle sogenannten gemeinnützigen Organisationen („Charities“) zur Aufstellung von Jahresabschlüssen. Die Rechnungslegung und Offenlegung bestimmen sich nach §§ 41-49 Charities Act. Die Instrumente der Rechnungslegung und ihre Angaben sind deutlich umfangreicher als die Pflichten nach HGB. Insbesondere ist eine umfangreiche Finanz- bzw. Ergebnisrechnung mit einer Sparten- bzw. Geschäftsbereichsrechnung aufzustellen. Außerdem ist ein Geschäftsbericht Pflichtbestandteil der Rechnungslegung. Ausdrückliche Zielsetzung der Vorschriften ist es, durch die umfangreichen Angaben mehr Transparenz zu erreichen als dies für Profit-Unternehmen einer vergleichbaren Größe vorgeschrieben ist. An Non Profit Organisationen werden in England/Wales also tendenziell höhere Ansprüche gestellt als an Profit-Unternehmen (ganz im Gegensatz zur Praxis in Deutschland, wo man Non Profit Organisationen in der Rechtsform der Stiftung und des Vereins privilegiert). Für „kleine“ Non Profit Organisationen sind nachfolgende, größenabhängige Erleichterungen als Wahlrecht ausgestaltet:

- Sofern die jährlichen Einnahmen der Non Profit Organisation weniger als 25.000 Britische Pfund betragen, sind die allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards für Non Profit Organisationen (Statement of recommended practice: accounting and reporting by charities, kurz: charities SORP) generell nicht mehr verpflichtend zu beachten.
- Sofern die jährlichen Einnahmen einer Non Profit Organisation weniger als 100.000 Britische Pfund betragen, ist ein Jahresabschluss nicht zwingend aufzustellen. Die Non Profit Organisation (sofern keine gemeinnützige Kapitalgesellschaft) hat dann ein Wahlrecht lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung zu erstellen.
- Sofern die jährlichen Einnahmen einer Non Profit Organisation eine Mio. Britische Pfund überschreiten, müssen neben dem Jahresabschluss weitergehende Angaben (notes) entsprechend denen von steuerpflichtigen Unternehmen aufgestellt und veröffentlicht werden.

Nach § 47 Charities Act steht der Jahresabschluss der Öffentlichkeit durch



Hinterlegung und Einsichtnahme zur Verfügung.<sup>54</sup> Darüber hinaus bestehen besondere Offenlegungspflichten, z.B. zur Anzahl der Mitarbeiter, die höhere Bezüge erhalten, zu Leistungen an Treuhänder oder Zuschüssen an institutionelle oder einzelne Begünstigte.

In den **Vereinigten Staaten von Amerika (USA)** existiert ein umfassendes System der „checks and balances“, das schon seit Jahrzehnten dazu geführt hat, dass alle Non Profit Organisationen eine vollständige Transparenz praktizieren, welche die Veröffentlichung der Steuererklärung im Internet beinhaltet.<sup>55</sup> Ein Steuergeheimnis deutscher Prägung ist in den USA für Stiftungen unbekannt. Eine Ausnahme bilden lediglich kleine kirchliche Non Profit Organisationen mit Einnahmen von jährlich unter 25.000 USD.

In **Frankreich** sind Art und Umfang der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen abhängig vom Zweck, ihrer Finanzierung und insbesondere ihrer Größe. Für Non Profit Organisationen gelten spezielle, weitergehende Rechnungslegungsvorschriften im Vergleich zu steuerpflichtigen Unternehmen. Gemeinnützige Stiftungen („foundation“) haben grundsätzlich die Vorschriften des französischen Handelsgesetzbuches („code de commerce“) unabhängig von einer wirtschaftlichen Aktivität zu beachten. Insofern unterliegen gemeinnützige Stiftungen in Frankreich auch der Buchführungspflicht wie Handelsunternehmen und Kaufleute. Generell soll in Frankreich durch weitergehende, spezielle Anforderungen an die Rechnungslegung von Non Profit Organisationen (gegenüber steuerpflichtigen Unternehmen) mehr Transparenz, eine bessere Vergleichbarkeit und eine höhere Qualität der Finanzinformationen erreicht werden.

Sofern ein Jahresabschluss auf der Grundlage einer Finanzbuchführung aufzustellen ist, sind zusätzliche, spezielle Anforderungen an den Kontenrahmen etc. von der Non Profit Organisation zu beachten. Zum Beispiel haben sogenannte Spenden sammelnde Organisationen Übersichten über die Verwendung aller im Geschäftsjahr eingenommenen Spenden zu veröffentlichen, die jeder Spender einsehen kann. Diese detaillierten Informationen gehen deutlich über die Empfehlungen für Spenden sammelnde Organisationen nach IDW RS HFA21 hinaus.<sup>56</sup>

Sofern eine Non Profit Organisation durch staatliche Mittel in Höhe von

mehr als 150.000 Euro finanziert wird, unterliegt sie einer umfassenden Offenlegungsverpflichtung. Die Rechnungslegungsinstrumente der Non Profit Organisation müssen bei der zuständigen Aufsichtsbehörde hinterlegt werden und können von jedermann eingesehen bzw. in Kopie angefordert werden. Insofern bestehen eine Registerpublizität und eine Rechnungslegungspublizität der Non Profit Organisation.

In der **Schweiz** haben Stiftungen nach Art. 962 OR einen Abschluss nach einem anerkannten Standard der Rechnungslegung zu erstellen. Mit dem 2003 in Kraft getretenen Swiss GAAP FER 21 wurden allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze speziell für Non Profit Organisationen in der Schweiz verabschiedet. SWISS GAAP FER 21 wird als „Erfolgsgeschichte“ angesehen.<sup>57</sup> Unter FER 21 fallen alle Organisationen, die gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen unabhängig von einem Anspruch für Außenstehende und/oder eine Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit erbringen und sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spendern wenden oder unentgeltliche Zuwendungen erhalten und/oder sich mehrheitlich durch öffentliche Gelder finanzieren.

Der Jahresabschluss nach FER 21 besteht aus der Bilanz, einer Betriebsrechnung (nach Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren), einer Geld- bzw. Kapitalflussrechnung und einer Eigenkapitalveränderungsrechnung<sup>58</sup>. Darüber hinaus ist ein Anhang unter Angabe der Rechnungslegungsgrundsätze und mit Erläuterungen zu den Bestandteilen des Jahresabschlusses aufzustellen sowie ein sogenannter Leistungsbericht (inkl. Beschreibung von Zweck, Zielen und Leistungen in der Berichtsperiode) zu erstellen. Die Anforderungen gehen also – im Vergleich zu den deutschen Regelungen für nichtkapitalmarktorientierte Unternehmen – über die Erfordernisse eines Jahresabschlusses nach HGB hinaus.

„Kleine“ Non Profit Organisationen können anstatt von handelsrechtlichen Aufwendungen und Erträgen auch eine ausschließlich zahlungsorientierte Einzahlungs- und Auszahlungsrechnung („Milchbüchlein“) verwenden.

Als „kleine“ Non Profit Organisationen im Sinne von Swiss GAAP FER 21 gelten Non Profit Organisationen mit einer Bilanzsumme (Vermögen) von weniger als zwei Mio. CHF, Einnahmen von weniger als einer Mio.

CHF und höchstens zehn bezahlten Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (zwei dieser drei Kriterien dürfen an zwei aufeinander folgenden Stichtagen nicht überschritten werden).

Sofern für eine Non Profit Organisation keine speziellen Regelungen nach FER 21 gelten, sind im Übrigen die allgemeinen Regelungen der Swiss GAAP FER zu beachten.<sup>59</sup>

In der Schweiz gelten für Non Profit Organisationen differenzierte Revisions- bzw. Prüfungspflichten. Sofern an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen zwei der nachfolgenden drei Kriterien überschritten werden, ist für alle Organisationen (inkl. Non Profit Organisationen) eine ordentliche Pflichtprüfung durchzuführen: Bilanzsumme 10 Mio. CHF, Umsatzerlöse 20 Mio. CHF und 50 Vollzeitstellen. Sofern diese Größenkriterien nicht überschritten werden, ist lediglich eine eingeschränkte Revision der Non Profit Organisation durchzuführen.

In der Schweiz besteht generell für alle nicht-Kapitalmarktorientierten Unternehmen bzw. für alle Rechtsformen keine externe Publizitätspflicht hinsichtlich ihrer Rechnungslegung. Dies gilt folglich auch für Non Profit Organisationen. Im Ausnahmefall, falls Gläubiger ein schutzwürdiges Interesse nachweisen können, können sie Einsicht in die Geschäftsberichte der Non Profit Organisation nehmen.

In **Österreich** sind von allen gemeinnützigen (Privat-) Stiftungen nach § 18 PrivatstiftungsG grundsätzlich die Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches (UGB) anzuwenden. Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen; hierbei sind insbesondere die §§ 189-216, §§ 222-226 Abs. 1, §§ 226 Abs. 3 – 234, §§ 236-239 UGB und § 243 UGB über den Lagebericht sinngemäß anzuwenden.

Der Jahresabschluss der Stiftung besteht dabei aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, dem Anhang sowie ergänzend dem Lagebericht. Privatstiftungen können im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften keine größenabhängigen Erleichterungen in Anspruch nehmen. Sie unterliegen aber auch, ähnlich wie in der Schweiz, verpflichtend keinen Publizitäts- oder Offenlegungspflichten, obwohl sie von der Öffentlichkeit steuerlich privilegiert werden.

Darüber hinaus besteht bei größeren Privatstiftungen, deren jährliche

Einnahmen über drei Mio. Euro oder deren Spendeneinnahmen über eine Mio. Euro betragen, eine externe Prüfungspflicht für ihre gesamte Rechnungslegung. Der unabhängige Stiftungsprüfer wird dabei vom Gericht oder von einem Kontrollgremium, z.B. vom Aufsichtsrat der Stiftung, bestellt. Insofern wird ähnlich wie in der Schweiz die fehlende Offenlegung durch eine verpflichtende Prüfung durch externe Wirtschaftsprüfer „kompensiert“.

Ergänzend sei noch auf die *Vereinsrechnungslegung* in Österreich hingewiesen, da hierauf, insbesondere hinsichtlich der Größendifferenzierung, in der Diskussion über eine Reform des Stiftungsrechts in Deutschland Bezug genommen wird.<sup>60</sup>

Bei Vereinen wird in Österreich, anders als bei Privatstiftungen, bei der Rechnungslegung größenabhängig unterschieden. „Kleine“ Vereine mit Einnahmen bzw. Ausgaben von weniger als einer Mio. Euro jährlich brauchen keinen Jahresabschluss aufzustellen, sondern nur eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung und eine Vermögensübersicht. „Kleine“ Vereine sind auch nicht extern prüfungspflichtig.

„Mittelgroße“ Vereine mit Einnahmen- /Ausgaben von mehr als einer Mio. Euro, aber weniger als drei Mio. Euro jährlich, haben einen Jahresabschluss vergleichbar dem HGB in Deutschland zu erstellen. Die Prüfung des Jahresabschlusses erfolgt grundsätzlich durch vereinsinterne Rechnungsprüfer. Eine externe Abschlussprüfung kann freiwillig oder satzungsgemäß erfolgen.

Bei „großen“ Vereinen mit jährlichen Einnahmen oder Ausgaben von mehr als drei Mio. Euro oder Spendeneinnahmen von mehr als einer Mio. Euro jährlich ist ein kaufmännischer Jahresabschluss zzgl. Anhang mit weiteren Angaben zu erstellen. Sämtliche Abschlussunterlagen sind durch einen beeideten Abschlussprüfer zu prüfen.

Die vorstehende vergleichende Darstellung zur pflichtgemäßen Aufstellung, Publizität und Prüfung der Rechnungslegung bei Stiftungen in verschiedenen Ländern, u.a. auch in den rechtshistorisch vergleichbaren Nachbarländern Österreich, Schweiz und Frankreich, bestätigt, dass im Ausland in der Regel deutlich umfangreichere, detailliertere und strengere gesetzliche Regelungen zur Rechnungslegung bestehen. Zumeist sind Non Profit Organisationen größenabhängig verpflichtet, einen kaufmännischen

Jahresabschluss aufzustellen, der von unabhängigen, vereidigten Wirtschaftsprüfern zu prüfen ist. Eine generelle Publizität ist hingegen nicht in allen Rechtssystemen gesetzlich vorgeschrieben. Während in anglo-amerikanischen Ländern grundsätzlich eine umfassende Offenlegungsverpflichtung besteht, ist man hinsichtlich der Transparenz der Rechnungslegung in Österreich und der Schweiz diskret.

## **IV. Kritische Würdigung einer verbesserten Transparenzverpflichtung**

### *1. Argumente gegen mehr Transparenz*

Einzelne Argumente, die im Schrifttum oder in einzelnen Pressemitteilungen<sup>61</sup> zur Bund-Länder Arbeitsgruppe zu lesen waren, richten sich häufig und nachvollziehbar nicht gegen „mehr“ Transparenz im Allgemeinen. Selbstverständlich sind Stiftungen bzw. Vorstände von Stiftungen bereit und begrüßen dies häufig, wenn die Öffentlichkeit über ihr gemeinnütziges Werk informiert wird. Dies erfolgt bereits heute in vielen Fällen durch umfangreiche Berichte mit ausführlichen Erläuterungen und entsprechenden Dokumentationen in Bild und Ton. Art und Umfang dieser Tätigkeitsberichte sind konkret nicht gesetzlich geregelt und so ist zum einen keine Vergleichbarkeit gegeben und zum anderen sind die Angaben objektiv nicht prüfbar. Vielmehr kann mangels konkreter gesetzlicher Vorgaben ein „cherry picking“ erfolgen, das gute, erfolgreiche Projekte in den Vordergrund der Berichterstattung rückt und „Pleiten, Pech und Pannen“ unter den Teppich kehrt. Nur selten wird in einem Tätigkeitsbericht über eingestellte Projekte oder über Fehlinvestitionen in risikobehaftete Finanzanlagen oder gar über dolose Handlungen im In- und Ausland berichtet. Aufgrund des Steuergeheimnisses in Deutschland, das im Gegensatz zu den USA auch für Non Profit Organisationen gilt, einerseits und der Verschwiegenheitsverpflichtung der Stiftungsaufsichtsbehörde andererseits werden „Fraud and error“ intern behandelt und ohne Transparenz und Information für die Medien und die Öffentlichkeit „geregelt“.

Selbstverständlich ist eine ausführliche Berichterstattung über die Arbeit der Stiftung nicht nur begrüßenswert, sondern sogar absolut notwendig. Aber: Wie sich aus Aussagen von Stiftungsvertretern und Vertretern des Bundesverbandes deutscher Stiftungen<sup>62</sup> entnehmen lässt, wird eine Transparenz im Hinblick auf eine ordnungsgemäße Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bei Stiftungen abgelehnt. Als Gründe werden genannt:

- die finanzielle Betrachtung klammere den gesellschaftlichen Nutzen der Stiftung aus. Das eine schließt das andere nicht aus und außerdem ist das geeignete Medium für eine umfangreiche Darstellung eines immateriellen, gesellschaftlichen Nutzens der sogenannte Tätigkeitsbericht.
- der Spender bzw. Zustifter interessiere sich nicht dafür, wie hoch der Gewinn oder der Verlust einer Stiftung wäre, sondern nur welchen Nutzen die Stiftung für die Gesellschaft und für die unterstützten Menschen, Tiere oder Pflanzen habe. Diese Behauptung ist statistisch jedoch nicht belegt und selbst wenn – was durchaus nachvollziehbar wäre – eine entsprechende Umfrage, z.B. „Ist Ihnen die Bekämpfung der Hungersnot ... wichtiger als ...“, oder „Interessiert Sie der wirtschaftliche Erfolg einer gemeinnützigen Organisation?“, mit 99 Prozent Zustimmung das Interesse der Stakeholder an dem Nutzen (z.B. der „Bekämpfung der Hungersnot“) als Primärziel ergeben würde, so schließt das nicht aus, dass andere Stakeholder auch ein Interesse an der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Stiftung haben.
- die Nutzenfunktion des Spenders orientiert sich nur an dem altruistischen Spenden bzw. Schenken und nicht an der anschließenden Verwendung durch die Non Profit Organisation, d.h. für den Spender ist der eigentliche Zweck der Spende (nämlich der Nutzen beim Empfänger) unwichtig, Es kommt ihm auf seinen (persönlichen) Eigennutzen an, d.h. sein Wohlbefinden und der Spendenabzug bei seiner Steuererklärung. Selbst wenn dies in vielen Fällen so sein sollte (was ebenfalls nicht statistisch belegt ist), so kann man davon ausgehen, dass eine ergebnisoffene Umfrage bei Spendern in den allermeisten Fällen zu dem Ergebnis kommen würde, dass die Spender generell davon ausgehen, dass ihre Spenden sachgerecht und wirtschaftlich, sparsam und effizient

verwendet werden.

- Ein finales Argument, um eine verbesserte Transparenz und eine höhere Vergleichbarkeit durch einheitliche, gesetzlich verpflichtend geregelte Rechnungslegungsgrundsätze möglichst schon im Keim zu ersticken, lautet, dass höhere Transparenz- und Rechnungslegungsanforderungen an Stiftungen zu einem immens hohen administrativen Aufwand<sup>63</sup> führen würden, der den notleidenden Empfängern Hilfsmittel vorenthalte und den ehrenamtlichen Organen und Mitarbeitern Zeit raube. Dieses Argument ist im Wesentlichen sachlich unzutreffend. Zunächst muss diesbezüglich differenziert werden zwischen dem (Mehr-) Aufwand der Rechnungslegung, einem Mehraufwand der Offenlegung und einem Mehraufwand der Prüfung:
- Nach derzeitigem Rechtsstand ist eine Stiftung grundsätzlich nicht verpflichtet, einen Jahresabschluss aufzustellen (unterstellt man dabei, dass ein Jahresabschluss aufwendiger ist als eine Jahresrechnung). „Größere“ Stiftungen stellen aber bereits heute in vielen Fällen freiwillig oder aufgrund von Anforderungen in ihrer Satzung, des Stiftungsrats oder der Stiftungsaufsichtsbehörde einen Jahresabschluss auf. Damit entsteht für diese Stiftungen tatsächlich kein Mehraufwand aufgrund der Rechnungslegung nach HGB. „Kleine“ Stiftungen, die z.B. ein Stiftungskapital von weniger als 100.000 Euro aufweisen, können bereits de lege lata nur eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nebst Vermögensübersicht aufstellen. Unter der Prämisse, dass der Gesetzgeber zukünftig eine Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen vorschreiben sollte, ist dafür zu plädieren, dass „kleine“ Stiftungen ein Wahlrecht erhalten, weiterhin „nur“ eine Jahresrechnung aufzustellen. Sofern dies sinnvollerweise der Fall sein sollte, entstehen auch für „kleine“ Stiftungen keine Mehrkosten aufgrund einer gesetzlich geregelten Rechnungslegung.
- Der Mehraufwand aufgrund einer erhöhten Transparenz der Rechnungslegung dürfte sich, je nach Regelungsinhalt bzw. dem Offenlegungsverfahren, vermutlich in einem sehr überschaubaren Umfang halten. Betrachtet man vergleichsweise die aktuellen Aufwendungen für die Offenlegung von Jahresabschlüssen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften im elektronischen



Bundesanzeiger, so liegen die Kosten regelmäßig unter 1.000 Euro. Sinnvollerweise könnten die Gebühren auch größenabhängig gestaffelt werden und „kleine“ Stiftungen könnten solidarisch nach dem Tragfähigkeits- bzw. Solidaritätsgrundsatz durch „größere“ Stiftungen gebührenfrei gestellt werden. Geringere Kosten würden auch anfallen, wenn die Jahresabschlussunterlagen z.B. in Papier bei der Stiftungsaufsicht eingereicht bzw. hinterlegt werden könnten oder wenn die Unterlagen in einem pdf-Dateiformat im Internet für die interessierte Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden würden. Im Ergebnis wären also Regelungen möglich und sinnvoll, welche nur geringe oder gar keine Mehrkosten entstehen lassen.

- Weiterhin wird gesagt, dass Informationen über Missstände, z.B. überhöhte Vergütungen, Fehlinvestitionen, akkumuliert hohe Bankguthaben oder jahrzehntelang (noch) nicht zweckentsprechend verwendete bzw. nicht mehr verwendbare Spendengelder, das Vertrauen in die gemeinnützige Organisation schädigen könnten und darunter die künftige Spendenbereitschaft leiden würde.<sup>64</sup> Diese Befürchtungen sind nachvollziehbar und folgerichtig. Aber weshalb soll ein Fehlverhalten nicht zu einer Vertrauenskrise bzw. einem Vertrauensentzug führen? Weshalb sollen Spender nicht über Verluste oder Missstände informiert und transparent über nicht zweckentsprechend verwendete Spendenmittel informiert werden? Der Gemeinnützigkeitsstatus ist ein staatliches Privileg, das Vertrauen zwingend voraussetzt. Für dieses Vertrauen ist Transparenz notwendig.
- Die Transparenz des Jahresabschlusses oder der Jahresrechnung von Stiftungen wird des Weiteren abgelehnt, weil zahlreiche Stakeholder diese Zahlenwerke nicht verstehen würden, da sie (zu) kompliziert sind und nur Fachleute sachgerechte Schlüsse ziehen könnten. Auch hier muss differenziert werden, da nicht alle Stiftungen identische Rahmenbedingungen haben.
- De lege lata sind Stiftungen grundsätzlich, und „kleine“ Stiftungen mithin auch, nur verpflichtet, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung („Kassenbuch“) nebst einer Vermögensübersicht zu führen.<sup>65</sup> Sinnvollerweise sollte dies nur für überschaubare, einfach strukturierte Stiftungen mit keinen finanziell komplexen



Sachverhalten gelten. Nach IDW RS HFA 5<sup>66</sup> sollten Stiftungen, die insbesondere in einem nicht unwesentlichen Umfang Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Rechnungsabgrenzungsposten aufweisen, einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen. Wenn also bislang und in der Zukunft auf sachgerechte Weise eine einfache, überschaubare Jahresrechnung erstellt wird, so sollte diese so einfach, klar und übersichtlich sein, dass jeder Adressat bzw. Stakeholder, z.B. das Finanzamt, die Stiftungsaufsicht oder der Stiftungsrat, dieses Zahlenwerk bzw. dessen Kerninhalte verstehen kann. Sollte dies jedoch nicht der Fall sein, so stellt sich die Frage, weshalb dies der Fall ist (sind die Inhalte zu komplex)? Dann ist die gewählte Methode nicht angemessen und vertretbar (vgl. im Detail IDW PS 480 bzw. PS 490).<sup>67</sup> Ist die Darstellung per se unübersichtlich oder unklar? Dann sollte dies im Interesse der Adressaten geändert werden. Sofern entsprechende Sachkenntnisse der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und der Vermögensrechnung bei den Adressaten der Stiftung nicht vorhanden wären, könnte eine notwendige, sinnvolle Kontrolle nicht vorgenommen werden und die Forderung nach mehr oder besserer Transparenz und Kontrolle wäre belegt. Wird bereits bislang ein Jahresabschluss entsprechend den kaufmännischen Vorschriften des HGB aufgestellt, so erfolgt dies freiwillig und/oder nach Maßgabe der Satzung, des Stiftungsrats oder der Stiftungsaufsichtsbehörde. Da diese Methodenentscheidung auf den Willen des Stifters zurück geht oder aufgrund der Entscheidung des Stiftungsrats und/oder der Stiftungsaufsichtsbehörde erfolgt, muss nach dem Primat des Stifterwillen davon ausgegangen werden, dass sie vertretbar und sinnvoll ist, damit die Adressaten der Rechnungslegung einen adäquaten Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung erhalten und damit ihre Kontrollrechte und -pflichten ausüben können.

- Wenn die Adressaten einen Jahresabschluss der Stiftung nicht verstehen, der nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt wurde und der im Hinblick auf die Größe und die Komplexität der Stiftungsangelegenheiten angemessen ist, so können die Adressaten per se ihren Aufgaben

im Hinblick auf die Kontrolle der Angelegenheiten der Stiftungen und des Vorstands der Stiftung nicht in vollem Umfang nachkommen. Dies bedeutet aber nicht, dass die Rechnungslegung nach HGB zu kompliziert wäre und deshalb eine unverhältnismäßige Anforderung und Belastung für die Stiftung darstellen würde. Vielmehr ist gerade der Umkehrschluss richtig: Komplexe Sachverhalte bestätigen die Forderung nach mehr Transparenz und die Offenlegung des Jahresabschlusses, damit alle interessierten Stakeholder die Zahlen und Informationen des Jahresabschlusses im Detail analysieren und beurteilen können. Vor diesem Hintergrund kann davon ausgegangen werden, dass Fehlentwicklungen oder nicht effizientes Handeln früher festgestellt werden könnten.

## *2. Argumente für eine erhöhte Transparenz*

Für eine verbesserte Transparenz sprechen verschiedene Gründe, die sich insbesondere an dem Informationsinteresse bzw. den Erwartungen unterschiedlicher Stakeholder an eine vertrauenswürdige, transparente Non Profit Organisation richten:<sup>68</sup>

- Bereitstellung verständlicher, entscheidungsrelevanter und zuverlässiger Informationen,
- quantitative Nachweise für eine ordnungsgemäße Arbeit der Stiftung
- (z.B. Übereinstimmung mit Gesetz und Satzung, Effizienz beim Mitteleinsatz),
- Rechenschaft über die Einnahmen und die Verwendung der vereinnahmten
- Beträge (ausschließliche Verwendung für den Stiftungszweck),
- Vergleichsmöglichkeiten zu Vorperioden und anderen Stiftungen,
- zuverlässige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der
- Wirtschaftlichkeit der Stiftung,
- Nachweise über die ungeschmälerte Erhaltung des Stiftungsvermögens,
- Informationen über Schuldendeckungsfähigkeit und Liquidität (Zahlungsfähigkeit),

- Informationen über die Bestandskraft/Nachhaltigkeit und Ertragskraft der Stiftung.

Entsprechend den österreichischen oder französischen Vorbildern<sup>69</sup> kann man ein Rechnungslegungs- und Publizitätsgesetz für Stiftungen und Idealvereine fordern, welches die rechtsformspezifischen Besonderheiten berücksichtigt, aber die Ziele einer sachgerechten, vergleichbaren Rechnungslegung und einer verbesserten Transparenz nicht aus den Augen verliert. Wer für die steuerbegünstigten Zwecke der AO Privilegien durch die Allgemeinheit in Anspruch nehmen kann, der muss konsequenterweise auch gegenüber der Allgemeinheit Rechenschaft ablegen.<sup>70</sup> Der Jahresabschluss der Non Profit Organisation sollte deshalb der Allgemeinheit zugänglich sein.<sup>71</sup> Die Anforderungen an die Rechnungslegung von Stiftungen gehen konzeptionell weiter als bei gewinnorientierten Unternehmen, da die Rechnungslegung von Non Profit Organisationen den Informationsinteressen unterschiedlicher Stakeholder gerecht werden sollte.<sup>72</sup>

## **V. Überlegungen für eine verbesserte Transparenz bei Stiftungen**

### *1. Ausgestaltung einer adäquaten Rechnungslegungspublizität*

Stiftungen des privaten Rechts werden in der Regel nach den Vorschriften der AO steuerlich privilegiert. Dem Staat (Bund, Länder und Kommunen) entgehen erhebliche Steuermehreinnahmen, nicht nur aus der Körperschaft- und Gewerbesteuer (inkl. SolZ), sondern insbesondere auch aus der Umsatzsteuer und der Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. der steuerlichen Abziehbarkeit der entsprechenden Zuwendungen der Stifter und Spender. Demzufolge liegt eine Ungleichbehandlung vor, die infolge der Umverteilung der Steuerbelastung die Allgemeinheit bzw. den einzelnen Steuerpflichtigen ceteris paribus stärker belastet. Die Öffentlichkeit bzw. Allgemeinheit hat deshalb einen Anspruch auf umfassende, detaillierte Informationen hinsichtlich der Tätigkeit der Stiftung. Die Berichterstattung der Stiftung darf sich aber nicht nur auf einen verbalen Tätigkeitsbericht beschränken, sondern muss aussagefähige

Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung darlegen. Üblicherweise sind entsprechende Rechenschaftsinstrumente der Jahresabschluss bzw. die Jahresrechnung (Einnahmen-/ Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht) der Stiftung. Die Formen der Publizität dieser Rechnungslegungsinstrumente könnten von einer freiwilligen Veröffentlichung der Rechnungslegung im Internet der Non Profit Organisation (Homepage) über eine Hinterlegung bei der Stiftungsaufsicht bis hin zu einer elektronischen Rechnungslegungspublizität (vergleichbar Bundesanzeiger) reichen<sup>73</sup>. Sinnvolle größenabhängige Kriterien könnten die Höhe der gesamten Einnahmen bzw. Ausgaben einer Rechnungsperiode und das Gesamtvermögen sein, wobei es meines Erachtens ausreichend ist, wenn eines der beiden Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- bzw. unterschritten wird. Nach Aussage der Hamburger Justizsenatorin *Schiedek* sollten Stiftungen mit jährlichen Erträgen von mehr als 250.000 Euro ihren Jahresabschluss im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichen.<sup>74</sup> Auch rechtsformspezifisch wird bei größeren Stiftungen eine Offenlegungspflicht für begründbar gehalten, wobei *Hüttemann* nachhaltige, jährliche Erträge „im sechsstelligen Bereich“ als angemessenen Maßstab ansieht.<sup>75</sup>

Größenklasse	Einnahmen/Ausgaben	Vermögen (Marktwert)	Publizitätsausgestaltung
	EUR	EUR	
„Klein“	< 100.000	< 1.000.000	Homepage oder Hinterlegung Stiftungsaufsicht
„Mittelgroß“	100.000-500.000	1.000.000 – 5.000.000	Hinterlegung Stiftungsaufsicht
„Groß“	>500.000	>5.000.000	Elektronischer Stiftungs- bzw. Bundesanzeiger

Abb. 4: Größenabhängige Rechnungslegungspublizität für Stiftungen

## 2. Verpflichtung zu geeigneten Rechnungslegungsmethoden

Eine verbesserte, erhöhte Transparenz aufgrund einer Offenlegung bzw. Publizität der Tätigkeitsberichte und der Rechnungslegung erfordert zwingend eine normierte, verpflichtend nach gesetzlichen Vorgaben zu beachtende Vorgabe der Rechnungslegungsmethoden und geeigneter Instrumente.<sup>76</sup> Dies ist erforderlich, da ansonsten keine Vergleichbarkeit und keine effiziente Kontrolle der Rechnungslegung der Stiftungen

sichergestellt werden kann. Nur einheitliche, verbindliche Rechnungslegungsstandards, wie z.B. IDW RS HFA 5, gewährleisten für die wichtigsten Adressaten (Stifter, Stiftungsaufsicht, Stiftungsorgane und die interessierte Öffentlichkeit) zuverlässige, vergleichbare Informationen.<sup>77</sup> Unterschiedliche Rechnungslegungsmethoden und -instrumente sowie eine Vielzahl von Ermessens- und Wahlrechtsmöglichkeiten würden die angestrebte, verbesserte Transparenz ad absurdum führen.

Deshalb ist es nicht nur im Hinblick auf die Offenlegung der Rechnungslegung notwendig, größenabhängige Maßstäbe vorzugeben, sondern auch im Hinblick auf die für die jeweilige Größenklasse maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden und -instrumente.<sup>78</sup>

Größenklasse	Einnahmen/Ausgaben	Vermögen (Marktwert)	Rechnungslegungsmethode und -instrumente
	EUR	EUR	
„Klein“	< 100.000	< 1.000.000	Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht <sup>79</sup>
„Mittelgroß“	100.000-500.000	1.000.000 – 5.000.000	Gewinn- und Verlustrechnung mit Bilanz und Anhang (nach §§ 264 ff. HGB) oder ausnahmsweise Einnahmen-/ Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht <sup>80</sup>
„Groß“	>500.000	>5.000.000	Jahresabschluss nach §§ 264 ff. HGB ggf. mit Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel

Abb. 5: Größenabhängige Rechnungslegungsverpflichtung für Stiftungen

### 3. Pflicht zur corporate governance und größenabhängige Prüfungspflicht

Im Hinblick auf die stetig steigende Zahl von Stiftungen in den vergangenen Jahren<sup>81</sup> und die zunehmende Komplexität der Geschäftsvorfälle hinsichtlich der zivilrechtlichen, steuerrechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sowie die haftungsrechtlichen Fragestellungen für die Funktionsträger einerseits und die staatlichen Aufsichtsbehörden andererseits, erscheint es notwendig und sinnvoll, eine sachkundige Überwachung und Unterstützung bzw. Beratung der gesetzlichen Vertreter der Stiftung zu implementieren. Die im Rahmen der Länderjustizministerkonferenz 2014<sup>82</sup> angesprochenen zivilrechtlichen Maßnahmen zur Stärkung der Ertragskraft bzw. Erhaltung des Stiftungskapitals vermögensarmer und ertragsschwacher Stiftungen

würden tendenziell zu einem Zusammenschluss „kleinerer“ Stiftungen führen und einhergehen mit höheren Mindestanforderungen der Stiftungsaufsichtsbehörden im Hinblick auf ein erforderliches Grundstockvermögen bzw. die Erträge aus dem Grundstockvermögen.

Die verstärkte Kontrolle und Beratung der gesetzlichen Vertreter der Stiftungen kann in gewisser Weise durch stiftungsinterne Aufsichts- und Kontrollgremien, z.B. Stiftungsrat bzw. Stiftungskuratorium, erfolgen. Darüber hinaus kann die Stiftungsaufsicht eine formelle Kontrolle ausüben, die sich aber häufig auf eine Prüfung der satzungsmäßigen Mittelverwendung bzw. der nominellen Kapitalerhaltung beschränkt. Weitergehende Ordnungsmäßigkeitsprüfungen werden bereits heute bei den meisten „größeren“ Stiftungen aufgrund satzungsmäßiger Regelungen oder aufgrund freiwilliger Maßgaben der Stiftungsaufsicht oder des Stiftungsrates durch organisationsexterne, unabhängige Wirtschaftsprüfer durchgeführt. Eine Abschlussprüfung durch unabhängige, sachverständige Wirtschaftsprüfer liegt im Interesse der Öffentlichkeit.<sup>83</sup> Je nach Prüfungsausrichtung und Prüfungsumfang wird die Prüfung des Jahresabschlusses mit einem Bestätigungsvermerk<sup>84</sup>, einer Jahresrechnung mit einem „Prüfungsvermerk“<sup>85</sup> oder nur mit einer Bescheinigung aufgrund einer sogenannten Prüferischen Durchsicht<sup>86</sup> abgeschlossen. Vergleichbar den Anforderungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen könnten Non Profit Organisationen eine „Entsprechenserklärung“ entsprechend dem Corporate Governance Kodex bei kapitalmarktorientierten Unternehmen abgeben.<sup>87</sup> Die Rechnungslegung wird dabei als wichtiger Baustein im Rahmen einer Corporate-Governance Struktur verstanden.<sup>88</sup> Im Hinblick auf eine sachgerechte und eine gegenüber dem status quo möglichst kostenneutrale Ausgestaltung der Prüfungspflicht wird nachfolgend eine größenabhängige Ausgestaltung vorgestellt. Der Zusammenhang zwischen Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Offenlegung wird dabei im Schrifttum wiederholt betont.<sup>89</sup> Auch das DZI<sup>90</sup> fordert verbesserte, einheitliche Rechnungslegungsstandards, da ansonsten die Publizität der Rechnungslegung unzureichend und nicht vergleichbar wäre.



Größenklasse	Einnahmen/Ausgaben	Vermögen (Marktwert)	Prüfungsverpflichtung
	EUR	EUR	
„Klein“	< 100.000	< 1.000.000	Prüfung durch Stiftungsaufsicht <sup>91</sup> oder freiwillige Prüferische Durchsicht
„Mittelgroß“	100.000-500.000	1.000.000 – 5.000.000	Prüfung durch Wirtschaftsprüfer mit Prüfungsurteil Bestätigungsvermerk oder Prüfungsvermerk, je nach Rechnungslegung
„Groß“	>500.000	>5.000.000	Jahresabschluss nach §§ 264 ff. HGB ggf. mit Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel

Abb. 6: Größenabhängige Abschlussprüfung bei Stiftungen

#### 4. Ausblick und Anwendung der Vorschriften für weitere Non Profit Organisationen

Im Zusammenhang mit den angesprochenen Reformüberlegungen der Länderjustizministerkonferenz 2014, aber auch auf der Grundlage jahrelanger Forderungen nach einer erhöhten Transparenz und einer sachgemäßen, verbesserten Rechnungslegung für die Stiftungen in Deutschland wurde dargelegt, weshalb es geboten erscheint, dass sich zumindest größere Stiftungen nicht mehr auf die rudimentären Rechenschaftsvorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze stützen sollten. Sie müssten vielmehr zeitgemäß entsprechend ihren steuerrechtlichen Privilegien durch eine verbesserte, umfassende Transparenz ihrer Tätigkeit und ihrer Rechnungslegung das Vertrauen der Öffentlichkeit bestätigen.

Selbstverständlich wird zu Recht auf der Grundlage der geltenden Vorschriften des BGB darauf hingewiesen<sup>92</sup>, dass es aktuell in Deutschland nur weniger als 20.000 Stiftungen, aber mehrere hunderttausende Vereine gibt. Die bedeutendsten Vereine sind bekanntermaßen der ADAC e.V. und der TÜV e.V. Ebenfalls wird angemerkt, dass für diese großen Non Profit Organisationen in der Rechtsform des Vereins trotz erheblicher wirtschaftlicher Aktivitäten und trotz enormer Vermögens- und Ertragsvolumina keine Verpflichtungen zu einer Rechnungslegung nach HGB und zur Abschlussprüfung bzw. zur Offenlegung bestehen. Schließlich besteht für diese „Großvereine“ regelmäßig auch keine zwingende Verpflichtung zur Aufstellung und

Offenlegung eines Konzernabschlusses nach §§ 290 ff. HGB, obgleich ein Konzernabschluss tatsächlich aufgestellt und geprüft wird.

Unter Hinweis auf fehlende Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Transparenzpflichten für Vereine, die allein aufgrund ihrer Größe und Bedeutung (neben ADAC und TÜV sind eine Vielzahl von großen Wohlfahrtsverbänden und anderen Non Profit Organisationen in der Rechtsform des Vereins organisiert) bislang Bestrebungen nach mehr Transparenz erfolgreich verhindern konnten, wird zu Recht argumentiert, dass der Gesetzgeber primär die Transparenz der Vereine verbessern sollte, ehe man mehr Transparenz bei Stiftungen gesetzlich regelt.

Diese Überlegungen von Stiftungsvertretern<sup>93</sup> sind nachvollziehbar. Die Schlussfolgerung daraus ist aber, dass zukünftig sachgerechte, größenabhängige Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Transparenzpflichten nicht nur für Stiftungen, sondern auch für Idealvereine gelten sollten.

## **VI. Zusammenfassung**

Seit vielen Jahren wird gefordert, dass Stiftungen und Vereine generell mehr Transparenz hinsichtlich ihrer Rechnungslegung leisten sollten. Damit geht sachlogisch einher, dass die Rechnungslegung dieser Rechtsformen nach einheitlichen und angemessenen Vorschriften erfolgen muss. Selbstverständlich ist, dass de lege ferenda verpflichtend anzuwendende Rechnungslegungs-methoden in Abhängigkeit von der Größe der Stiftung bzw. des Vereins ausgestaltet werden. In der Praxis ist aber seit ebenso langer Zeit freiwillig wenig passiert, wie die Erhebung des Bundesverbandes deutscher Stiftung zeigt, wonach lediglich rund zehn Prozent der befragten Stiftungen ihre Jahresrechnung offenlegen. Tatsache ist, dass ohne eine gesetzliche Verpflichtung die Mehrzahl der Stiftungen unabhängig von ihrer teilweise erheblichen Größe, Bedeutung und Komplexität keine Bereitschaft zeigt, ihre Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse zu veröffentlichen.

In dieser Situation war die 85. Konferenz der Justizminister/innen der Bundesländer Mitte 2014 ein „Hoffnungsschimmer“, wo nicht nur die Steigerung der Transparenz im Stiftungswesen, sondern auch die damit



notwendigerweise einhergehende Reformierung der Rechnungslegung, der Prüfung und der Offenlegung von Jahresrechnungen diskutiert wurden. Eine verbesserte Transparenz der Rechnungslegung macht, wie bereits vor Jahren von Walz<sup>94</sup> festgestellt wurde, nur Sinn, wenn flankierend sachgerechte Regelungen zur Rechnungslegung und zur Prüfung verpflichtend festgeschrieben werden. Das IDW hat hierzu mit dem RS HFA 5 (2013) umfassend vorgearbeitet. Außerdem belegen Untersuchungen in vielen Nachbarländern und auch Staaten außerhalb der EU, dass in puncto Rechnungslegung (inkl. Formen, Prüfung und Offenlegung) Deutschland bei Stiftungen und Vereinen ein „weißer Fleck“ auf der Karte ist. Es bleibt allerdings abzuwarten, ob angesichts der transparenzfeindlichen Lobbyarbeit der Gesetzgeber die Notwendigkeit des Handelns erkennt und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die regelmäßig steuerbegünstigten Stiftungen und Vereinen bestätigt wird.

## **VII. Summary**

For many years now, demands have been made for foundations and associations to adopt a greater degree of transparency in their accounting as a general rule. That objectively logical means that there is a need for the accounting of these legal entities to comply with uniform and reasonable regulations. It is a matter of course that accounting methods that are to be applied mandatorily *de lege ferenda* will be designed dependent on the size of the foundation or association. But in practice, little has happened voluntarily for just as long, as is shown by a survey conducted by the Bundesverband deutscher Stiftungen (Association of German Foundations) according to which only ten percent of the foundations questioned disclose their annual financial statements. The fact is that in the absence of a statutory obligation, the majority of foundations – irrespective of their sometimes considerable size, significance and complexity – show no willingness to publish their annual financial statements or group financial statements. In this situation, the 85th Conference of Justice Ministers of the German Länder held in mid-2014 constituted a “glimmer of hope” as they discussed not only enhancing transparency in the foundation sector, but also the necessarily associated reform of accounting as well as of

auditing and disclosing annual financial accounts. Improved transparency in accounting only makes sense, as *Walz* and others already established several years ago, in step with the stipulation of appropriate mandatory regulations for accounting and auditing. As to that the IDW (Institute of Public Auditors in Germany) has already prepared the ground with its accounting principle RS HFA 5 (2013). Further, as shown by investigations in several neighbouring countries and also in countries outside the EU, Germany is “unchartered territory” for foundations and associations as far as accounting is concerned (incl. form, auditing and disclosure). We must wait and see, however, whether in view of the lobbying work adverse to transparency, the legislator will recognize the need to act and to confirm the trust of the general public in foundations and associations regularly entitled to tax privileges.

- 
- 1 Vgl. u.a. v. Campenhausen/Richter/*Stumpf*, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Auflage 2014, § 2 Tz 16; vgl. IDW RS HFA 5 Tz 8; vgl. *Kußmaul/Meyering*, Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 373.
  - 2 Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuch-führungsverordnung – KHBV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.3.1987, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2012, BGBl. I 2012, 2751.
  - 3 Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung – PBV) vom 22.11.1995, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2012, BGBl. I 2012, 2751.
  - 4 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Zahlen, Daten, Fakten zum Deutschen Stiftungswesen, 2014, S. 25.
  - 5 Vgl. §§ 58, 62 AO sowie §§ 14, 64, 65 ff. AO.
  - 6 Vgl. § 63 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO.
  - 7 Vgl. u.a. *Kußmaul/Meyering*, Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371; vgl. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, S. 14.
  - 8 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 17 (nachfolgend WPg 2014, 61 ff.).
  - 9 Vgl. u.a. IDW RS HFA 5 Tz 26.
  - 10 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 17.
  - 11 Vgl. u.a. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 13; vgl. *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 59.
  - 12 Vgl. u.a. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 8.
  - 13 Vgl. §§ 3 ff. KHBV; vgl. §§ 3 ff. PBV.

- 14 Die gesetzlichen Regelungen im BGB sind einerseits subsidiär zu den Anforderungen an die Rechnungslegung in den Landesstiftungsgesetzen und andererseits dispositiv.
- 15 Vgl. *Droege*, Das Stiftungssteuerrecht zwischen Konsolidierung und Europäisierung, 8. Stiftungsrechtstag an der Ruhr Universität Bochum am 14.2.2014, S. 39.
- 16 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 33.
- 17 Vgl. *Doll/Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen – Eine Einführung in IDW ERS HFA 5 n.F., WPg 2013, 810.
- 18 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 78,79.
- 19 Vgl. mit Erläuterungen *Doll/Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen – Eine Einführung in IDW ERS HFA 5 n.F., WPg 2013, 805 ff.
- 20 In den Landesstiftungsgesetzen finden sich keine Konkretisierungen zum Begriff der Kapitalerhaltung; laut IDW RS HFA 5 Tz 10 wird deshalb davon ausgegangen, dass als Mindestmaß nur eine nominelle Kapitalerhaltung gefordert werden kann.
- 21 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 10 und Tz 58 ff.
- 22 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 58.
- 23 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 58 Umkehrschluss.
- 24 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 10 und 60.
- 25 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 58 mit Fn. 24.
- 26 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 9.
- 27 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 66.
- 28 Vgl. Beschluss der 85. Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister am 25. und 26. Juni 2014, [www.regierung-mv.de/cms2/Regierungsportal\\_prod/Regierungsportal/de/jm/Justizministerkonferenz](http://www.regierung-mv.de/cms2/Regierungsportal_prod/Regierungsportal/de/jm/Justizministerkonferenz) (letzter Abruf am 31.3.2015); allerdings war die „Rechnungslegung“ und die „Publizität“ bereits 2001 auf der „Streichliste“ (vgl. Bericht der Bund-Länder Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001).
- 29 Vgl. Beschluss der 85. Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister am 25. und 26. Juni 2014, [www.regierung-konferenz/Archiv/index.jsp](http://www.regierung-konferenz/Archiv/index.jsp) (letzter Abruf am 31.3.2015).
- 30 Vgl. „Justizsenatorin Jana Schiedek will Stiftungsrecht überarbeiten“, <http://www.hamburg.de/pressearchiv-fhh/4332726/vom23.6.2014> (letzter Abruf am 31.3.2015).
- 31 Vgl. „Mehr Flexibilität wagen – Reform des Stiftungsrechts“, <http://www.stiftungen.org/de/presse/pressemitteilungen> vom 25.6.2014 (letzter Abruf am 31.3.2015) ; vgl. *Göring*, Reformen aus dem Strandkorb – Innen- und Justizminister wollen Novellierung des Stiftungsrechts, BBE-Newsletter 15/2014; vgl. *Graf Strachwitz*, Schon wieder eine Reform des Stiftungsrechts?, Aktuelles vom 1.9.2014, <http://www.zg-info.maecenata.eu> (letzter Abruf am 31.3.2015); vgl. *Hüttemann/Rawert*, Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB 2014, 5.
- 32 Vgl. „Mehr Flexibilität wagen – Reform des Stiftungsrechts“,

- <http://www.stiftungen.org/de/presse/pressemitteilungen> vom 25.6.2014 (letzter Abruf am 31.3.2015); vgl. Göring, Reformen aus dem Strandkorb – Innen- und Justizminister wollen Novellierung des Stiftungsrechts, BBE-Newsletter 15/2014; vgl. Hüttemann/Rawert, Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer BundLänder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB 2014, 5.
- 33 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 27.
- 34 Vgl. §§ 86 S.1, 42 Abs.2 S.1 BGB i.V.m. §§ 17 und 19 InsO.
- 35 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Zahlen, Daten, Fakten zum Deutschen Stiftungswesen, 2014, S. 25.
- 36 Vgl. Vogt, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 152 ff.; vgl. Koss, Notwendigkeit und Gestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen, in: Egger u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 19.
- 37 Vgl. entsprechend Koss, Notwendigkeit und Gestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen, in: Egger u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 26.
- 38 Vgl. Koss, Notwendigkeit und Gestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen, in: Egger u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 15 und im Detail S. 20 ff.
- 39 Vgl. §§ 86 S.1, 42 Abs. 2 S.1 BGB i.V.m. §§ 17 und 19 InsO.
- 40 Entsprechend einer Umfrage des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen weisen 26,4 % der Stiftungen in Deutschland ein Vermögen auf von höchstens 100.000 Euro und weitere 46 % ein Vermögen zwischen 100.000 Euro und 1 Mio. Euro, d.h. insgesamt fast Dreiviertel aller Stiftungen haben ein Vermögen von bis zu 1 Mio. Euro.
- 41 Vgl. Koss, Notwendigkeit und Gestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen, in: Egger u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 28 ff.
- 42 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 30.
- 43 Vgl. u.a. Vogt, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 150; vgl. Walz, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 1, 6; vgl. Weitemeyer/Vogt, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 13; vgl. Achleitner/Charifzadeh, Stiftungen in Deutschland – Reformbestrebungen in der Rechnungslegung, Der Schweizer Treuhänder 2000, 111 ff.; vgl. Graf Strachwitz, Eine Initiative für mehr Transparenz, npoR 2011, 1 ff. ; vgl. Hüttemann, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81 ff. mit weiteren Quellen.
- 44 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 91.
- 45 Vgl. Vogt, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 139 ff.; vgl. auch Mattheus, Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, DStR 2003, 255.
- 46 Vgl. u.a. Orth, Rechnungslegung und Transparenz – eine Übersicht über die

- geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 57; vgl. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 13.
- 47 Vgl. auch *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 76 ff.
- 48 Vgl. Stiftungs-Spezial, in: Die Zeit vom 28.7.2011.
- 49 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Grundsätze guter Stiftungspraxis, <http://www.stiftungen.org/de/news-wissen/grundsaeetze-guter-stiftungspraxis.html> (letzter Abruf am 31.3.2015) und Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis: StiftungsStudie 2010, S. 26. Demnach veröffentlichten nur 13 % der befragten Stiftungen ihren Jahresabschluss bzw. ihre Jahresrechnung.
- 50 Vgl. *Hüttemann*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 90.
- 51 Vgl. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 1 f.
- 52 Vgl. *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 152 mit weiteren Quellen.
- 53 Vgl. *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 145 ff.
- 54 Vgl. *Dawes*, Rechnungslegungsgrundsätze in England und Wales gemäß den Rechnungslegungsempfehlungen für gemeinnützige Organisationen (UK Charities SORP), in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 90, 96.
- 55 Vgl. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 13 mit weiteren Quellen; vgl. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 2.
- 56 Vgl. IDW RS HFA 21, WPg 2010, 50 ff.
- 57 Vgl. *Eberle*, „Tue Gutes und Berichte darüber“ oder wie durch (freiwillige) Transparenz Vertrauen geschaffen werden kann, in: *Egger u.a.* (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 65.
- 58 Vgl. SWISS GAAP FER 21; vgl. *Eberle*, „Tue Gutes und Berichte darüber“ oder wie durch (freiwillige) Transparenz Vertrauen geschaffen werden kann, in: *Egger u.a.* (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 63 f.
- 59 Vgl. *Eberle/Zöberli*, Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von SWISS GAAP FER 21, Der Schweizer Treuhänder 2014, 627 ff.
- 60 Vgl. *Grünberger*, Reformierte Vereinsrechnungslegung in Österreich, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 119 ff.
- 61 „Mehr Flexibilität wagen – Reform des Stiftungsrechts“, <http://www.stiftungen.org/de/presse/pressemitteilungen> vom 25.6.2014 (letzter Abruf am 31.3.2015); vgl. *Göring*, Reformen aus dem Strandkorb – Innen- und

- Justizminister wollen Novellierung des Stiftungsrechts, BBE-Newsletter 15/2014; vgl. *Graf Strachwitz*, Schon wieder eine Reform des Stiftungsrechts? Aktuelles vom 1.9.2014, <http://www.zg-info.maecenata.eu> (letzter Abruf am 31.3.2015); vgl. *Hüttemann/Rawert*, Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB 2014, 5.
- 62 Diskussionsbeitrag 16. Treffen des Arbeitskreises „Stiftungssteuerrecht und Rechnungslegung“ des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen am 27.10.2014 in Bonn.
- 63 Vgl. *Döring*, Reformen aus dem Strandkorb – Innen- und Justizminister wollen Novellierung des Stiftungsrechts, BBE-Newsletter 15/2014; vgl. Bundesministerium der Justiz, Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001 unter [http://www.bmj.bund.de/sharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Stiftungsrecht\\_Bund\\_La](http://www.bmj.bund.de/sharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Stiftungsrecht_Bund_La) (letzter Abruf am 31.3.2015), der von einem „unvertretbaren und unverhältnismäßigen Mehraufwand“ ausgegangen ist und deshalb eine Reform ablehnte.
- 64 Vgl. *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 152 mit weiteren Quellen.
- 65 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 13, 87 ff.
- 66 Vgl. IDW RS HFA 5 Tz 33 Umkehrschluss.
- 67 Vgl. IDW PS 480 Tz 13 mit Anwendungshinweisen A9 ff. und IDW PS 490 Tz 14 mit Anwendungshinweisen A6 f.
- 68 Vgl. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 14; vgl. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 6; vgl. *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Hamburg, 2013, S. 152 f.
- 69 Vgl. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 8 f.
- 70 Vgl. *Waldhoff*, Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 159 (*Waldhoff* versteht unter dem Begriff der Allgemeinheit nicht nur eine Behörde oder einen abgegrenzten Personenkreis).
- 71 Vgl. *Graf Strachwitz*, Verschwiegenheit und Transparenz gemeinwohlorientierter Akteure, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 213.
- 72 Vgl. *Koss*, Notwendigkeit und Gestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen, in: *Egger u.a.* (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 31.
- 73 Tatsächlich ist aber eine Veröffentlichung im elektronischen BAZ bereits heute möglich und wird in Einzelfällen praktiziert (vgl. [www.bundesanzeiger.de](http://www.bundesanzeiger.de): Jahresabschluss 2013 der Friedrich-Naumann-Stiftung).
- 74 <http://www.hamburg.de/pressearchiv-fhh/4332726/2014-06-23-jb-stiftungsrecht>



(letzter Abruf am 31.3.2015).

- 75 Vgl. *Hüttemann*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, S. 97, 104.
- 76 Vgl. *Doll/Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen – Eine Einführung in IDW ERS HFA 5 n.F., *WPg* 2013, S. 812.
- 77 Vgl. *Hüttemann*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, S. 91.
- 78 Vgl. hierzu auch *Hüttemann*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, S. 89 ff., wonach Einsicht besteht, dass eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht bei größeren Stiftungen ungenügend sei und deshalb notwendigerweise eine kaufmännische Rechnungslegung nach HGB angewendet werden sollte.
- 79 Sofern es sich um eine einfache, wenig komplexe und überschaubare Vermögens-, Finanz- und Ertragslage handelt und die Ansatz-, Bewertungs- und Abgrenzungsrisiken gering sind.
- 80 Sofern es sich trotz der erhöhten Einnahmen/Ausgaben bzw. des erhöhten Vermögens um einfache Verhältnisse handelt und dies durch die Stiftungsaufsichtsbehörde positiv bestätigt wird.
- 81 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), *Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen*, Berlin 2014, [www.stiftungen.org/statistik](http://www.stiftungen.org/statistik) (letzter Abruf am 31.3.2015).
- 82 Vgl. Beschluss der 85. Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister am 25. und 26. Juni 2014, [www.regierung-mv.de/cms2/Regierungsportal\\_prod/Regierungsportal/de/jm/Justizministerkonfere](http://www.regierung-mv.de/cms2/Regierungsportal_prod/Regierungsportal/de/jm/Justizministerkonfere) (letzter Abruf am 31.3.2015).
- 83 Vgl. *Hüttemann*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, S. 95, der (zumindest) für größere Stiftungen von einer sachlich begründeten Prüfungspflicht ausgeht.
- 84 Vgl. IDW PS 740, *WPg* 2000, 385 ff.
- 85 Vgl. IDW PS 480 und 490, *WPg* 2015, 49 ff.
- 86 Vgl. IDW PS 900, *WPg* 2001, 1078 ff.
- 87 Vgl. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, *NZG* 2014, S. 14 f.
- 88 Vgl. *Müller*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen SWISS GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2009, 202 ff.; vgl. *Mattheus*, Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, *DStR* 2003, 259.
- 89 Vgl. *Doll/Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen – Eine Einführung in IDW ERS HFA 5 n.F., *WPg* 2013, 812; vgl. *Goerdeler*, Rechnungslegung und Prüfungen im Gemeinnützigkeitsbereich, *FS Moxter*, 1992, S. 727 ff.; vgl. *Hommelhoff*, Stiftungsrechtsreform in Europa, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), *Stiftungsrecht in*

Europa, 2001, S. 227, 229 f.; vgl. *Lutter*, Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB 1988, 489, 496; vgl. *Graf Strachwitz*, Verschwiegenheit und Transparenz gemeinwohlorientierter Akteure, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 213 f.; vgl. *Weitemeyer/Vogt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 14 f.; vgl. *Wilke*, DZI Spenden Siegel-Konzept, Erfahrungen und internationaler Vergleich, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S.191.

- 90 Vgl. *Wilke*, DZI Spenden-Siegel- Konzept, Erfahrungen und internationaler Vergleich, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 191.
- 91 Sofern es sich um eine einfache, wenig komplexe und überschaubare Vermögens-, Finanz- und Ertragslage handelt und die Ansatz-, Bewertungs- und Abgrenzungsrisiken gering sind.
- 92 Vgl. *Hüttemann/Rawert*, Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB 2014, 5; vgl. bereits früher *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 8 f.
- 93 Vgl. *Hüttemann/Rawert*, Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB2014, 5; vgl. *Döring*, Reformen aus dem Strandkorb – Innen- und Justizminister wollen Novellierung des Stiftungsrechts, BBE-Newsletter 15/2014.
- 94 Vgl. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 8 f.



# Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen

HARALD SCHOTENROEHR / CHRISTOPH BERGEDICK\*

- I. Einführung
- II. Kooperationen im Gemeinnützigkeitsrecht der Abgabenordnung
  - 1. Der Unmittelbarkeitsgrundsatz und seine Ausnahmen
  - 2. Die BFH-Entscheidungen vom 7.3.2007, 17.2.2010, 6.2.2013 und 27.11.2013 zur Unmittelbarkeit und zur Hilfsperson
- III. Kooperationen im Zivilrecht
  - 1. Vertragstypen außerhalb des Gesellschaftsrechts
  - 2. Die Gemeinschaft
  - 3. Gesellschaftsrechtliche Vertragstypen als Mittel der Kooperation
- IV. Kooperationen im Steuerrecht
  - 1. Verfahrensrecht (AO)
  - 2. Ertragsteuern
  - 3. Umsatzsteuer
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary

## I. Einführung

Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen sind zur Nutzung unterschiedlicher Erfahrungen und zum gemeinsamen Einsatz der knappen Ressourcen sinnvoll und wünschenswert. In vielfachen Formen sind sie Realität. Allerdings gibt es kein zu dieser Realität passendes Steuerrecht. Die steuerrechtlichen Vorschriften tragen der Notwendigkeit der Zusammenarbeit kaum Rechnung und behindern sie. Gegenstand dieses Beitrags ist eine Bestandsaufnahme der gesetzlichen Regeln, ihrer Schwächen und schließlich der Versuch von Verbesserungsvorschlägen de lege ferenda.

Soweit ersichtlich, besteht für den Begriff der Kooperation bisher keine einheitliche Definition. In einer Studie des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen aus dem Jahre 2009 wurde die folgende Definition der

Stiftungskooperation zugrunde gelegt: „Eine Stiftungskooperation ist eine projektbezogene oder längerfristige, freiwillige Zusammenarbeit einer Stiftung mit einer weiteren Stiftung oder einer anderen Organisation (Unternehmen, Non-Profit-Organisationen, staatlichen Einrichtungen) in einem bestimmten Bereich, während in anderen Bereichen unabhängig voneinander weitergearbeitet wird“.

*Schunk* definiert in seiner 2014 erschienenen Dissertation allgemeiner: „Als Kooperation ist eine auf freiwilliger Basis beruhende Zusammenarbeit zwischen rechtlich selbständigen Körperschaften, die im Sinne der §§ 51 ff. AO agieren, zu verstehen“.<sup>1</sup>

Es handelt sich um recht weite Definitionen, die in vielen Fällen eine eindeutige Subsumierung nicht erlauben. Wie ist das Tatbestandsmerkmal der rechtlichen Selbständigkeit zu verstehen? Liegt Kooperation vor, wo die Partner im Verhältnis von Überordnung und Unterordnung zu einander stehen? Ist dies im Fall von Mehrheitsbeteiligungen gegeben? Kann man also bei Konzernstrukturen von Kooperation sprechen? Was ist mit einer bloß ausgegliederten Tochter-GmbH, sei sie steuerbegünstigt oder gewerblich? Kann in den Fällen eines bloßen Auftragsverhältnisses eine Kooperation vorliegen? Wie ist die im Gemeinnützigkeitsrecht höchst bedeutsame Institution der Hilfsperson (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO) zu sehen? Allgemein wird es die Regel sein, dass der Auftragnehmer nur seine eigenen, nicht aber gemeinsame Zwecke verfolgt.

Den Verfassern erscheint wichtig für das Vorliegen einer Kooperation, ob jeder der (mindestens zwei) Partner einen eigenen Beitrag zur Kooperation leistet. Was ist unter einem eigenen Beitrag zu verstehen? Soll die bloße Zurverfügungstellung von finanziellen oder sachlichen Mitteln als Beitrag zu qualifizieren sein? Andernfalls wären die Fälle des § 58 Nr. 1-5 AO der gesetzlichen Überschrift entsprechend zwar als „steuerlich unschädliche Betätigungen“, aber nicht als Kooperation zu verstehen. Man könnte die Auffassung vertreten, dass kein Zusammenwirken von Kooperationspartnern im Sinne eines gemeinsamen Ziels vorliegt, sondern eine erlaubte Fördermaßnahme einer Körperschaft, der eine passive Annahme durch die andere Körperschaft gegenübersteht. Anders wäre es aber, wenn die Fördermaßnahme gleichzeitig einen Satzungszweck der leistenden Körperschaft betrifft. Dieser Aspekt wird an späterer Stelle im

Zusammenhang mit der BFH-Entscheidung vom 17.2.2010 zur Hilfsperson zu diskutieren sein.

Nachdem wesentliche im Gesetz vorgesehene Formen der Zusammenarbeit nicht unter eine solche enge Begriffsbestimmung zu subsumieren wären, scheint eine etwas weitere Definition geboten. Häufig werden Sponsoringverträge zwischen Stiftungen und gewerblichen Unternehmen als Kooperationsverträge bezeichnet. Die genannte Kurzstudie des Bundesverbands Deutscher Stiftungen schließt diese Sachverhalte in ihren Untersuchungsgegenstand ein. Nach unserer Auffassung liegt hier keine Kooperation vor, unabhängig davon, ob der Vorgang der steuerfreien Vermögensverwaltung oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist. Für den Sponsor steht der Imagegewinn in der Öffentlichkeit oder der unmittelbare Werbeeffect im Vordergrund, nicht die Fördermaßnahme, welche mit seiner Zahlung ermöglicht wird. Dies gilt selbst dann, wenn die Zweckbestimmung in der Vergabe eines Wissenschaftspreises liegt, der den Namen des Sponsors trägt. Bei einem Sponsoringvertrag verfolgen die Vertragspartner kein gemeinsames Ziel. Wir beschränken uns hier auf die Kooperation zwischen Stiftungen bzw. zwischen gemeinnützigen Körperschaften.

## **II. Kooperationen im Gemeinnützigkeitsrecht der Abgabenordnung**

Gesetzliche Regelungen für die Kooperation finden sich im Gemeinnützigkeitsrecht nur wenige, wenn man die heutige Bedeutung der Zusammenarbeit im Stiftungswesen bedenkt. Kooperation bedeutet immer ein Zusammenwirken mehrerer Personen. Hierbei könnte der Grundsatz der Unmittelbarkeit verletzt werden. Die Zulässigkeit einer Kooperation ist daher insbesondere am Gebot der Unmittelbarkeit zu messen.

### *1. Der Unmittelbarkeitsgrundsatz und seine Ausnahmen*

Die gemeinnützige Stiftung verfolgt ihre Satzungszwecke unmittelbar, wenn sie diese selbst verwirklicht, § 57 Abs. 1 S.2 AO. Das Gesetz sieht die folgenden Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit vor:

- Hilfspersonenregelung, § 57 Abs. 1 S. 2 AO
- Dachorganisationen, § 57 Abs. 2 AO
- Mittelbeschaffung für die Zwecke einer anderen Körperschaft, § 58 Nr. 1 AO
- Teilweise Mittelweitergabe, § 58 Nr. 2 AO, zu fremden oder eigenen Zwecken
- Vermögensausstattung einer anderen Körperschaft mit gleichen Zwecken, § 58 Nr. 3 AO
- Unentgeltliche Überlassung von Arbeitskräften, Einsatz nur für steuerbegünstigte Zwecke, § 58 Nr. 4 AO
- Überlassung von Räumen für steuerbegünstigte Zwecke, § 58 Nr. 5 AO

Mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz neu eingeführt wurde die Lockerung des Endowment-Verbots (§ 58 Nr. 3 AO). Damit wurde dem Bedürfnis der Praxis abgeholfen, zeitnah zu verwendende Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft einzusetzen. Hierzu dürfen der Überschuss aus der Vermögensverwaltung, der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie darüber hinaus 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel verwendet werden. Die Empfängerzwecke müssen den Zuwenderzwecken entsprechen und der Empfänger darf die Mittel nicht zur Vermögensausstattung einer weiteren Körperschaft weitergeben.

Die Ausnahmetatbestände der §§ 57 und 58 AO werden gewöhnlich als Formen der Kooperation zwischen gemeinnützigen Körperschaften gekennzeichnet. Die Tatbestände des § 58 AO bezeichnet das Gesetz allerdings schlicht als “Steuerlich unschädliche Betätigungen”. Dies ist insofern gerechtfertigt, als darunter auch Tatbestände geregelt sind, welche nicht die Zusammenarbeit betreffen (Ziffern 6 bis 10). Jedenfalls wird deutlich, dass der Gesetzgeber die Erlaubnis für bestimmte Vorgänge erteilen, aber kein umfassendes Recht der Kooperation gestalten wollte.

Als besonders wichtige Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit ist das Institut der Hilfsperson zu verstehen, § 57 Abs. 1 S. 2 AO. Die Hilfsperson wird im Rahmen eines Auftragsverhältnisses für die Stiftung tätig, muss jederzeit rechtlich und tatsächlich der Einwirkung der Körperschaft unterliegen und muss Rechenschaft legen. Sie kann juristische, aber auch natürliche Person sein. Ihre Tätigkeit wird

hinsichtlich der geschuldeten Verfolgung der Satzungszwecke grundsätzlich allein der auftraggebenden Stiftung wie eigenes Handeln zugerechnet.

Die ungewohnt schlichte Formulierung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes darf nicht zu dem Eindruck verleiten, dass dieser einfach zu handhaben sei. Dies wird u.a. an der Institution der Hilfsperson und der dazu ergangenen Rechtsprechung deutlich.

## *2. Die BFH-Entscheidungen vom 7.3.2007, 17.2.2010, 6.2.2013 und 27.11.2013 zur Unmittelbarkeit und zur Hilfsperson*

Mit der Entscheidung vom 7.3.2007<sup>2</sup> (I R 90/04) hatte der BFH zum Grundsatzproblem der Unmittelbarkeit nach § 57 AO noch eine restriktive Haltung eingenommen. Nach dem GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000 hatten die Selbstverwaltungspartner ein pauschalisierendes Vergütungssystem für Krankenhausleistungen zu vereinbaren. Mit der Ausarbeitung wurde eine gemeinsame Tochter-GmbH beauftragt. Ihr hat der BFH die Gemeinnützigkeit verweigert, weil sie nicht unmittelbar auf dem Gebiet des Gesundheitswesens fördere. Nicht sie selbst, sondern die Krankenhäuser würden ihre gemeinnützigen Zwecke unmittelbar verfolgen. Die GmbH sei eher unternehmensberatend tätig geworden. Die Gemeinnützigkeit lasse sich auch nicht mit einer Hilfspersonentätigkeit begründen, weil deren Tätigkeit den Auftraggeberinnen zugerechnet werde. Die gleiche Tätigkeit könne nur einmal einer Körperschaft zugerechnet werden. Diese Sichtweise behindert sinnvolle und effiziente Kooperationen zwischen gemeinnützigen Einrichtungen erheblich und ist deshalb im Schrifttum auf Widerspruch gestoßen.<sup>3</sup> Insbesondere wird eingewendet, die GmbH sei selbst tätig geworden („persönliche Unmittelbarkeit“). Es liege auch eine Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens vor. Die „Gemeinwohlrelevanz“ ergebe sich aus der Effizienzsteigerung in den Krankenhäusern. Die rechtliche Verselbständigung als GmbH sei unschädlich. Maßstab müsse § 52 AO sein (gemeinnützige Zwecke), nicht § 57 AO (Unmittelbarkeit). Darüber hinaus sei keine ihrer Art nach privatwirtschaftliche Tätigkeit gegeben, sondern ein gesetzlicher Auftrag und eine unabhängige Schiedsfunktion.

Auch die Ausführungen des BFH zur Hilfsperson überzeugten das

Schrifttum überwiegend nicht. Eine Hilfsperson könne originär steuerbegünstigte Tätigkeiten ausüben, wenn sie selbst steuerbegünstigt ist. Wenn ein Auftraggeber eine Tätigkeit initiiere und Kosten übernehme, werde ihm zwar die Tätigkeit zugerechnet. Das heiße aber nicht, dass der Beauftragte seine Steuerbegünstigung verliere. Genauso wie bei § 58 Nr. 1 AO komme es dann zur „Verdoppelung“ der Gemeinnützigkeit. Laut dem I. Senat kann eine entgeltlich tätige Hilfsperson mangels steuerbegünstigter Tätigkeit nie einen Zweckbetrieb haben. Demgegenüber wird argumentiert, dass nur die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt sein müssten, insbesondere die Wettbewerbsklausel. Mangels einer typisch gewerblichen Dienstleistung sei auch diese erfüllt.

In seiner Entscheidung vom 17.2.2010<sup>4</sup> (I R 2/08) differenziert der BFH seine Auffassung. Darin ging es um eine GmbH als Tochtergesellschaft von zwei heilpädagogischen Stiftungen. Sie hat Jugendliche, die in den beiden Stiftungen untergebracht waren, in Nachtdiensten betreut, was die Stiftungen zuvor selbst geleistet hatten. Die GmbH erhielt Aufträge und führte sie in Eigenverantwortung mit eigenen Mitarbeitern durch. Hier sah der BFH die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit als gegeben an. Zwar sei die bloße Überlassung von Mitarbeitern kein Zweckbetrieb. Es seien jedoch mit der Hilfstätigkeit gleichzeitig eigene Satzungszwecke verfolgt worden. Es handle sich um einen eigenverantwortlichen, selbständigen Beitrag. In diesem Fall der gleichzeitigen Verfolgung eigener Satzungszwecke und einem eigenverantwortlichen, selbständigen Beitrag eröffnet der BFH nunmehr der Hilfsperson die eigene Gemeinnützigkeit, obgleich die Tätigkeit grundsätzlich dem Auftraggeber zugerechnet wird.

In der Entscheidung vom 6.2.2013<sup>5</sup> (I R 59/11) lehnt der BFH die Gemeinnützigkeit einer von steuerbegünstigten Krankenhausträgern ausgegliederten Labor-GmbH wegen Verstoßes gegen das Unmittelbarkeitsgebot (§ 57 AO) ab. Nur die Krankenhäuser erbrächten Hilfsleistungen gegenüber den Patienten. Die Laborleistungen der GmbH stellten dagegen nur Hilfeleistungen dar, um die ärztliche Tätigkeit zu ermöglichen. Der BFH fühlte sich offenbar zu einer Erklärung verpflichtet, warum diese Entscheidung nicht im Widerspruch zum Urteil vom 17.2.2010 stehe: dort habe es nur an einer Vertragsbeziehung gefehlt; hier aber fehle es im Tatsächlichen daran, dass die Patienten direkt von den Laborleistungen profitierten.

Im Sachverhalt des BFH-Urteils vom 27.11.2013 (I R 17/12) ließ ein Landkreis durch eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er war, den ihm als gesetzliche Selbstverwaltungsaufgabe obliegenden Rettungsdienst durchführen. In diesem “Rettungsdiensturteil”<sup>6</sup> änderte der BFH seine Rechtsprechung zum einen dergestalt, dass er nunmehr auch bei der Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben die Gemeinnützigkeit für möglich hält, wenn sich die öffentliche Hand mit ihren Untergliederungen privatrechtlich im allgemeinen Wirtschaftsverkehr betätigt. Zum anderen modifizierte der BFH seine Rechtsprechung hinsichtlich der Anforderungen an die Unmittelbarkeit. Nach der Entscheidung wird bei einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO nicht mehr vorausgesetzt, dass diese in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu den von ihr betreuten Hilfsbedürftigen steht. Maßgeblich sei, dass die Hilfeleistungen in tatsächlicher Hinsicht selbst und unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden.

Mit dem BMF-Schreiben vom 17.1.2012<sup>7</sup> wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung der BFH-Rechtsprechung angepasst. Nunmehr genügt es, wenn die Körperschaft durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachweisen kann, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann.<sup>8</sup> Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt.<sup>9</sup>

Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung haben sich bewegt. Das erweiterte Verständnis des Unmittelbarkeitsgebots bei der Hilfsperson erweitert den Spielraum von Kooperationsbeziehungen. Es bestätigt die richtige Rechtsauffassung, dass mit der Unmittelbarkeit kein ausschließlich eigenes Tätigwerden gemeint ist. Die gemeinnützigen Zwecke können auch gemeinschaftlich mit anderen gemeinnützigen Körperschaften verfolgt werden.<sup>10</sup> Die Rechtsprechung hat sich an die im Schrifttum vertretene Auffassung zur Unmittelbarkeit angenähert und damit den für Kooperationen allgemein maßgeblichen Rechtsrahmen präzisiert. Entscheidendes Kriterium ist, dass alle Kooperationspartner mit der Zusammenarbeit eigene Satzungszwecke verfolgen und eigene, eigenverantwortliche Beiträge erbringen. Darin könnte ein über die



Erlaubnis bestimmter Maßnahmen (§§ 57 Abs. 1 S. 2, 58 Nr. 1-5 AO) hinausreichender theoretischer Ansatz zum Verständnis von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen zu sehen sein.

### **III. Kooperationen im Zivilrecht**

Die Unterscheidung von Kooperationstypen ist nach den unterschiedlichsten Kriterien möglich:

- einmalig / kurzzeitig / langfristig
- Auftragsverhältnis / gleichrangiges Verhältnis
- Gemeinschaft / Gesellschaft (Bruchteils- oder Gesamthandseigentum)
- Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft / korporative Zusammenschlüsse

#### *1. Vertragstypen außerhalb des Gesellschaftsrechts*

Im Bereich der Kooperation von gemeinnützigen Stiftungen sind insbesondere das Auftragsverhältnis und der Dienstvertrag von praktischer Relevanz, soweit es um Vertragstypen außerhalb des Gesellschaftsrechts geht. Beiden Vertragstypen ist ein gewisses Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer bzw. zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer/Dienstverpflichtetem immanent.

Gemäß § 662 BGB zeichnet sich das Auftragsverhältnis zudem dadurch aus, dass es dem Auftragnehmer lediglich einen Aufwendungsersatzanspruch zubilligt, nicht aber einen Gewinnaufschlag. Der Auftragnehmer bekommt für seine Tätigkeit im Interesse des Auftraggebers keine Vergütung. Der allgemeine Sprachgebrauch verwendet den Begriff „Auftrag“ in einem viel weiteren Sinn, nämlich als Antrag auf Abschluss eines Vertrags, z.B. eines Dienstvertrags.<sup>11</sup> Für Kooperationen von Stiftungen bietet das Auftragsverhältnis die Möglichkeit der Zusammenarbeit, wobei aber regelmäßig nur die Ziele einer der beteiligten Stiftungen verfolgt werden, nämlich die der auftraggebenden Stiftung. Unseres Erachtens handelt es sich hierbei um eine Kooperation im weiteren Sinn.

Bei einem Dienstvertrag (§ 611 BGB) ist der Dienstverpflichtete zur Leistung und der andere Vertragspartner zur Zahlung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Hat der Dienstvertrag eine vermögensbezogene Geschäftsbesorgung zum Gegenstand (z.B. bei Bankgeschäften), so handelt es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag gemäß § 675 BGB.<sup>12</sup> Auch dieser Vertragstyp ist durchaus geeignet, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Stiftungen zu ermöglichen, aber ebenso wie beim Auftragsverhältnis können regelmäßig nicht die Ziele beider Beteiligten verfolgt werden.

## *2. Die Gemeinschaft*

§ 741 BGB konstituiert die Bruchteilsgemeinschaft als ein Rechtsverhältnis zwischen mehreren Personen, denen ein Recht gemeinschaftlich zusteht. Auf dieses Rechtsverhältnis sind unabhängig vom Entstehungsgrund §§ 742 bis 758 BGB anzuwenden, sofern das Gesetz nichts anderes zulässt. Gemeinschaft bedeutet das Innehaben eines Rechts durch mehrere Rechtsträger zu Bruchteilen. Nicht der einer Bruchteilsgemeinschaft unterliegende Gegenstand, sondern die Rechtszuständigkeit darüber ist geteilt. Jeder Teilhaber hat ein durch die Mitberechtigung der anderen beschränktes, ideelles Recht an dem ganzen, ungeteilten Gegenstand.<sup>13</sup> Im Unterschied zur Gesamthand (§718 BGB) bildet das dem Vollrecht wesensgleiche Teilrecht einen selbstständigen Vermögensgegenstand, über den der Teilhaber verfügen kann (§ 747 S. 1 BGB). Für die Abgrenzung von Gesellschaft und Gemeinschaft ist der Gesichtspunkt hilfreich, dass sich die gleichlaufenden Interessen der Teilhaber in dem gemeinsamen Gegenstand als solchem erschöpfen,<sup>14</sup> während die Gesellschaft durch den Abschluss eines auf die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks gerichteten Vertrages gekennzeichnet ist.<sup>15</sup> Es genügt aber auch das „Halten und Verwalten“ einer Sache als Gesellschaftszweck.<sup>16</sup> Überdies kann auch in einer Gesellschaft Bruchteilseigentum bestehen, und zwar dann, wenn es sich um eine rein schuldrechtliche Innengesellschaft handelt oder die Gesellschafter von der Überführung von Bruchteilseigentum in Gesamthandsvermögen absehen.<sup>17</sup>

Darum ist der elementare Unterschied tatsächlich in der gegensätzlichen

Rechtszuordnung zwischen Bruchteilsgemeinschaft und Gesamthandsvermögen zu erblicken.<sup>18</sup> Die Gesamthand als Sondervermögen bewirkt eine Verselbstständigung des Rechtssubjekts, weil mit der Einbringung eines Gegenstands eine Einheitszuständigkeit der Gesellschaft erzeugt wird. Gesellschaftsgüter unterstehen nicht dem Miteigentum der Gesellschafter, sondern dem Alleineigentum der Gesellschaft. Die Bruchteilsgemeinschaft kennt keine Verselbstständigung, sondern entfaltet sich in der mehrheitlichen Rechtszuständigkeit an einem Gegenstand. Der Bruchteil ist dem Inhaber uneingeschränkt zugeordnet und kann jederzeit frei übertragen werden (§ 747 S. 1 BGB). Deshalb kann man die Bruchteilsgemeinschaft als „Freihand“<sup>19</sup> charakterisieren, die abweichend von der Gesamthand Vielheit, nicht Einheit verkörpert.<sup>20</sup> Es handelt sich also um unterschiedliche Formen der Rechtsinhaberschaft. Beide Modelle können sich überlagern, aber nie ineinander übergehen. Selbst bei Personengleichheit erfordert deshalb eine Überführung von Bruchteileigentum in Gesamthandsvermögen wie auch umgekehrt einen Übertragungsakt.<sup>21</sup> Der Gesamthänder kann nur seine Mitgliedschaft als solche abtreten, während der Teilhaber über sein Bruchteileigentum verfügen kann. Deshalb gehen die Sonderregeln über Gesamthandsgemeinschaften (Gesellschaft, §§ 707 ff. BGB; OHG und KG, §§ 105 ff. HGB, §§ 161 ff. HGB; eheliche Gütergemeinschaft, §§ 1415 ff. BGB; Erbengemeinschaft, §§ 2032 ff. BGB; Miturhebergemeinschaft, § 8 UrhG) ebenso wie §§ 1008 ff. BGB, die Regelungen über die Bruchteilsgemeinschaft mehrerer Eigentümer aufstellen, den nur ergänzend anwendbaren §§ 742 ff. BGB vor. Fehlt es an einem gemeinsamen Zweck, sind im Zweifel §§ 741 ff. BGB einschlägig.<sup>22</sup> Zusammengefasst entsteht eine Bruchteilsgemeinschaft, wenn mehrere ein Recht gemeinsam außerhalb einer Gesellschaft, einer Gütergemeinschaft oder eines Erbfalls erwerben.<sup>23</sup>

So werden z.B. bei der Apparategemeinschaft, der Laborgemeinschaft oder der Bürogemeinschaft von den Beteiligten jeweils unterschiedliche eigene Interessen verfolgt. Die Gemeinsamkeit besteht allein in der Nutzung von bestimmten Gegenständen oder Ressourcen bei gleichzeitiger Kostenteilung. Auch dies kann eine Kooperationsform für Stiftungen sein, ohne dass ein gemeinsamer Zweck durch die Kooperation verfolgt wird.

### *3. Gesellschaftsrechtliche Vertragstypen als Mittel der Kooperation*

Neben den außerhalb des Gesellschaftsrechts in unterschiedlichster Form vorkommenden Kooperationen wird auch die Rechtsform der Gesellschaft verwendet.

#### a) Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Der aus Art. 2 Abs. 1 GG folgende Grundsatz der Privatautonomie gewährt das Recht, sich mit anderen zusammenschließen und die Vorteile gemeinsamer Zweckverfolgung nutzen zu dürfen, um in einer arbeitsteiligen und ökonomisch durch den Austausch von Leistungen geprägten Gesellschaft effektiv agieren zu können. Der Gesetzgeber stellt deshalb unterschiedlichste Rechtsformen privatrechtlicher Zweckgemeinschaften zur Verfügung, von der AG bis zur Partnerschaft, die ein weiter Begriff der Gesellschaft zu umfassen sucht.<sup>24</sup> § 705 BGB normiert den Grundtatbestand eines engen Gesellschaftsbegriffs, der Personen- bzw. Gesamthandsgesellschaften, die ihrer Rechtsnatur nach sowohl schuldrechtliches Kooperationsverhältnis als auch personalistischer Zweckverband mit Sondervermögen sind.<sup>25</sup>

Dieser Gesellschaftsbegriff dient auch der Abgrenzung gegenüber den Körperschaften. Körperschaften sind gegenüber den Mitgliedern vollends verselbständigte Kapitalgesellschaften (insbesondere AG, GmbH) und die korporativen Zusammenschlüsse (Verein, Genossenschaft). Personengesellschaften hingegen zeichnen sich durch eine personalistische Struktur aus (GbR, oHG, KG), d.h. die einzelnen Gesellschafter sind nicht beliebig austauschbare Mitglieder. Der juristische Stiftungsbegriff, der mangels Definition im BGB oder den Stiftungsgesetzen der Länder von Rechtsprechung und Wissenschaft entwickelt worden ist, knüpft an das Ergebnis des Stiftungsvorgangs an. Eine Stiftung im Rechtssinne ist danach die vom Stifter geschaffene Institution, nämlich die rechtsfähige Organisation, die die Aufgabe hat, mit Hilfe des der Stiftung gewidmeten Vermögens den festgelegten Stiftungszweck dauernd zu verfolgen.

Eine GbR kann formfrei durch schlüssiges Handeln konkludent oder sogar unabsichtlich entstehen, wenn Personen im Rechtsverkehr für eine GbR auftreten oder den Rechtsschein einer Außen-GbR erwecken. Aber auch

ohne ein Auftreten nach außen kann es unbeabsichtigt zu einer GbR kommen. Zwar hat der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung aus dem Jahr 2003<sup>26</sup> betont, dass die Annahme einer verdeckten Mitunternehmerschaft (gewerblich tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts) einen auf den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags gerichteten Bindungswillen der Beteiligten voraussetze und die Frage, ob ein solcher Bindungswille bestehe, anhand der Gesamtumstände des jeweiligen Falles zu entscheiden sei. Aber die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann auch in der Errichtung einer nach außen nicht als Gesellschaft in Erscheinung tretenden und nicht über Gesamthandsvermögen verfügenden Innengesellschaft liegen. Die GbR kommt dann als Innengesellschaft formfrei durch schlüssiges Handeln zustande, wenn die Beteiligten einen gemeinsamen Zweck verfolgen und nur einer der Beteiligten im Rechtsverkehr auftritt.

*Beispiel einer im Innenverhältnis entstandenen GbR gemeinnütziger Partner:*

Die wissenschaftlichen Fachgesellschaften A, B und C führen ihre Jahrestagungen gemeinschaftlich durch, weil sie damit einer großen Anzahl von Wissenschaftlern ein anspruchsvolles Programm bieten, den Austausch zwischen den Fachgebieten ermöglichen, Kosten einsparen und günstige Teilnehmergebühren erreichen können. A als die größte Gesellschaft übernimmt es, für A, B und C eine geeignete Kongressagentur mit der Organisation zu beauftragen. Die Agentur soll sich auch um die Einwerbung von Industriemitteln kümmern. Nach Durchführung der Gemeinschaftstagung wird der Überschuss im Verhältnis der von A, B und C erzielten Teilnehmer geteilt und in ihren Jahresabschlüssen als „Überschuss Gemeinschaftstagung“ im steuerfreien Zweckbetrieb ausgewiesen. Die nächste Betriebsprüfung führt zur Beanstandung und zu steuerlichen Belastungen, weil die Finanzbehörde in der Gemeinschaftstagung eine GbR sieht.

Wichtigstes Merkmal aller GbR-Formen ist der gemeinsame Zweck, § 705 BGB. Man könnte zum vorstehenden Beispiel die Frage aufwerfen, ob nicht jeder Beteiligte nur seinen eigenen Zweck verfolgt, nämlich die Abhaltung seiner eigenen Veranstaltung. Auch der Vorteil einer Gemeinschaftstagung, dass jede Körperschaft ihren Mitgliedern die

Teilnahme an den wissenschaftlichen Beiträgen der anderen Fachgesellschaften ermöglicht, bezweckt nur die Information der eigenen Mitglieder, nicht die der Mitglieder fremder Fachgesellschaften. Schließlich ist der gemeinsame Zweck nicht als Summe aller Einzelinteressen zu verstehen, sondern als darüber hinausgehender, überindividueller Verbandszweck, auf den sich die gesellschaftsvertragliche Förderbzw. Beitragspflicht richtet.<sup>27</sup> Ein konkludent geschlossener Gesellschaftsvertrag kann aber anzunehmen sein, wenn ein Projekt auf gemeinsame Rechnung durchgeführt wird, insbesondere, wenn das erzielte Ergebnis geteilt wird. Es ist auch nicht erforderlich, dass der Zweck auf Dauer verfolgt wird; vielmehr genügt grundsätzlich ein nur vorübergehender Zusammenschluss. Die gemeinsame Zweckverfolgung setzt voraus, dass jeder Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag die Verpflichtung zur Erreichung des gemeinsamen Zwecks vor und über seine persönlichen Beweggründe stellt. Der gemeinsame Zweck muss also für den Einzelnen Hauptzweck sein.<sup>28</sup>

Bei einer solchen nach außen nicht auftretenden Innengesellschaft oder einer nach außen den Rechtsschein einer GbR auslösenden Gruppierung fehlt es den beteiligten gemeinnützigen Organisationen an einem Bindungswillen zum Abschluss eines Gesellschaftsvertrags; sie wollen z.B. lediglich eine Gemeinschaftstagung abhalten. Inhaltlich könnte man wegen der Einmaligkeit des jeweiligen Projekts auch von einer Arbeitsgemeinschaft sprechen, die allerdings auch bereits GbR ist, jedenfalls dann, wenn die Gemeinschaftstagung jährlich in gleicher Zusammensetzung der gemeinnützigen Organisationen durchgeführt wird.

Streitig für die Innengesellschaft bürgerlichen Rechts ist, ob sie Gesamthandsvermögen bilden kann. Nach einer Auffassung verfügt die Innengesellschaft über keine besondere, die schuldrechtlichen Beziehungen der Gesellschafter überlagernde Organisation. Die aber wohl überwiegenden Stimmen in der Literatur halten die Bildung von Gesamthandsvermögen für möglich, da es denkbar ist, dass die Gesellschafter ihre Einlagen auf die Gesellschaft übertragen oder von ihnen selbst auf Rechnung der Gesellschaft erworbene Gegenstände in das Gesellschaftsvermögen einbringen. Das Fehlen von Gesamthandsvermögen erscheint daher nicht als geeignetes

Definitionsmerkmal. In der Folge kann somit auch nicht pauschal davon ausgegangen werden, dass bei Auflösung der Innengesellschaft die Auseinandersetzung gemäß §§ 730 ff. BGB entfällt.

#### b) Der gemeinnützige Verein als Mittel der Kooperation

Gemeinnützige Stiftungen können als Plattform für Gemeinschaftsprojekte einen Verein gründen. Wegen des Aufwandes für die Erstellung der Satzung, die Abstimmung mit der Finanzbehörde, die Abhaltung von Mitgliederversammlungen und die jährliche Rechnungslegung und Besteuerung wird ein Verein nur in Fällen länger andauernder oder sich wiederholender Projekte in Betracht kommen.

#### c) Die gemeinnützige GmbH als Mittel der Kooperation

Aus den gleichen Gründen wird sich eine gemeinsame GmbH für Stiftungen nur in Ausnahmefällen als Mittel der Kooperation eignen. Hinzu kommt hier noch das Erfordernis der Aufbringung des Stammkapitals. Eine Vereinfachung gegenüber dem Verein ist darin zu sehen, dass die gemeinnützige GmbH einen etwaigen Gewinn an ihre gemeinnützigen Gesellschafter ausschütten darf bzw. (in gemeinnützigkeitsrechtlicher Terminologie) Mittel nach § 58 Nr. 1 und 2 AO an andere gemeinnützige Körperschaften weitergeben darf.<sup>29</sup>

## **IV. Kooperationen im Steuerrecht**

### *1. Verfahrensrecht (AO)*

Für die Besteuerung von Kooperationen gelten bei gemeinnützigen Stiftungen verfahrensrechtlich die gleichen Regeln wie für steuerlich nicht begünstigte Partner in Personenzusammenschlüssen. Vor dem Hintergrund, dass bei einer Kooperation mindestens zwei Beteiligte (mehrere Personen) in irgendeiner Form zusammenwirken und das daraus resultierende Ergebnis ihnen steuerlich zuzurechnen ist, sieht das Verfahrensrecht als Grundlage für die gesonderte und einheitliche Feststellung der einkommensteuer- und körperschaftsteuerpflichtigen



Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen das Feststellungsverfahren gemäß § 180 AO vor.

Eine scharfe Unterscheidung zwischen den zuvor genannten Kooperationsformen Gesellschaft (GbR) und Gemeinschaft ist für § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO nicht erforderlich, da die Einkünfteerzielung in einer Gemeinschaft notwendig, aber auch ausreichend ist. Eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG muss nicht vorliegen.<sup>30</sup>

Die Unterscheidung zwischen Außen- und Innengesellschaft ist kein taugliches Abgrenzungskriterium hinsichtlich der Frage, ob eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung erfolgt. Es gibt Innengesellschaften, bei denen keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt werden, z.B. die Interessengemeinschaft. Es existieren aber umgekehrt auch solche Innengesellschaften, die ihre Einkünfte gesondert und einheitlich erklären müssen, z.B. die atypisch stille Gesellschaft.

Schwierigkeiten ergeben sich im Feststellungsverfahren, wenn bei den Beteiligten unterschiedliche Einkunftsarten vorliegen. Dies ist zum Beispiel bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der Fall, wenn teilweise Gewinneinkünfte und teilweise Vermietungseinkünfte gegeben sind.

Bei der sogenannten Ping-Pong-Lösung stellt das Gesellschaftsfinanzamt (vorläufig) Überschusseinkünfte fest. Kommt ein Gesellschafterfinanzamt zu dem Schluss, dass beim Gesellschafter betriebliche Einkünfte vorliegen, so kann es die Höhe der Einkünfte aus dem Feststellungsbescheid nur vorläufig übernehmen, da es selbst abweichend keine Einkünfte ermitteln darf. Vielmehr muss es dem Gesellschaftsfinanzamt die abweichende Einkünftequalifikation mitteilen. Dieses fordert dann die ZebraGesellschaft auf, eine Gewinnermittlung aufzustellen, aufgrund welcher dann geänderte Feststellungsbescheide erlassen werden. Diese Feststellungsbescheide entfalten Bindungswirkung für die Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheide der Gesellschafter, die nunmehr entsprechend zu ändern sind.

Die Ping-Pong-Lösung hat der Große Senat des BFH abgelehnt<sup>31</sup> und eine andere Lösung vorgegeben. Bei einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft sind die gemeinschaftlichen

Einkünfte, z.B. aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen, auf Ebene der Gesellschaft als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten festzustellen und die anteiligen Einkünfte des Gesellschafters, der seine Anteile an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen hält, durch das Wohnsitzfinanzamt im Steuerfestsetzungsverfahren nach Art und Höhe zu ermitteln und umzuqualifizieren (zweistufiges Verfahren).

Hierin ist die verfahrensrechtliche Ursache für den Anfall von Gewerbesteuer auf gemeinschaftlich verwirklichte Zweckbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften zu sehen (s.u.). Das *Feststellungsverfahren für gemeinnützige Gesellschafter* ist im Anwendungserlass zur Abgabenordnung geregelt:<sup>32</sup>

*“Ob eine an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft gewerbliche Einkünfte bezieht und damit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 Sätze 1 und 2) unterhält, wird im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft bindend festgestellt (BFH-Urteil vom 27.7.1988 – I R 113/84 – BStBl. 1989 II, S. 134). Ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerpflichtig ist oder ein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) vorliegt, ist dagegen bei der Körperschaftsteuerveranlagung der steuerbegünstigten Körperschaft zu entscheiden.“*

In dem im Anwendungserlass zitierten BFH-Urteil hatte das Finanzamt gewerbliche Einkünfte einer gemeinnützigen Organisation angenommen. Der Bundesfinanzhof stellte zutreffend fest, dass damit auch gleichzeitig ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO (als Oberbegriff) gegeben sei. Bei der Feststellung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes handele es sich nicht um ein nur den einzelnen Gesellschafter betreffendes Steuermerkmal. Über die Art der Tätigkeit der Gesellschafter könne nur einheitlich mit Bindungswirkung entschieden werden und die Entscheidung über einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb könne nur von dem für die Gewinnfeststellung zuständigen Finanzamt getroffen werden. Dem ist zuzustimmen.

Aufgrund dieser verfahrensrechtlichen Systematik wird im Feststellungsverfahren nicht über das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) entschieden, sondern unmittelbar über die

Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO). Es besteht daher im Feststellungsverfahren keine Möglichkeit, zwischen dem gewerblichen Gewinnanteil eines gewerblichen GbR-Gesellschafters und dem Ergebnisanteil eines gemeinnützigen Gesellschafters aus einer Zweckbetriebsveranstaltung zu unterscheiden.

Die Urteilsbegründung vom 27.7.1988<sup>33</sup> lässt eine Frage offen: Wenn keine Gewinnerzielungsabsicht oder keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr festgestellt wird, liegt zwar ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aber kein Gewerbebetrieb vor. Welche Einkunftsart soll dann der Feststellungsbescheid nach der Argumentation des BFH ausweisen? Die damalige Argumentation des BFH ist nur schlüssig, wenn man den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit gewerblichen Einkünften gleichsetzt.

Im Übrigen können unseres Erachtens aus der BFH-Entscheidung nicht die allgemeinen Schlüsse gezogen werden, die der Anwendungserlass zieht. Im entschiedenen Fall war eine gemeinnützige Körperschaft als Kommanditistin an einer (unstreitig) gewerblich tätigen KG beteiligt. Die Frage, ob die Tätigkeit der Personengesellschaft in Bezug auf die Satzungszwecke ihrer Gesellschafter einen Zweckbetrieb darstellen könnte, brauchte der BFH sich nicht zu stellen.

In einer neueren Entscheidung vom 25.5.2011<sup>34</sup>, die teilweise das Verfahrensrecht betraf, hat der BFH bestätigt, dass die für die Gewinnfeststellung der Kommanditgesellschaft zuständigen Finanzämter gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO mit bindender Wirkung feststellen, dass die Gesellschaft gewerblich tätig war, die Klägerin an der Gesellschaft als Mitunternehmerin beteiligt war und sie aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Ob diese gewerblichen Einkünfte bei der Klägerin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, sei damit aber nicht zugleich entschieden, weil gewerbliche Einkünfte zwar in der Regel, aber nicht notwendigerweise mit Einkünften aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 14 AO deckungsgleich seien. Darüber, ob die gewerblichen Einkünfte bei der Klägerin steuerfrei oder als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu beurteilen seien, sei außerhalb des Feststellungsverfahrens allein bei der Klägerin zu entscheiden (vgl. hierzu auch unter IV.2.e).

Arbeitsgemeinschaften sind Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die durch die Beteiligten (Mitunternehmer) erzielten Einkünfte sind deshalb grundsätzlich nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO gesondert und einheitlich festzustellen. Diesen Grundsatz durchbricht die Sonderregelung in § 180 Abs. 4 AO, falls der alleinige Zweck der Arbeitsgemeinschaft in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrags (§ 631 BGB) oder Werklieferungsvertrags (§ 651 BGB) besteht. Die Arbeitsgemeinschaften werden in diesem Fall von der steuerlichen Behandlung als Personengesellschaft ausgenommen.

Die Besteuerungsfolgen setzen ausnahmsweise unmittelbar bei den Mitgliedern der Arbeitsgemeinschaft an, weil der Gesetzgeber wegen der leichten Überschaubarkeit eines einzigen Vorgangs ein praktisches Bedürfnis für die verselbständigte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen verneint.

Ob eine Arbeitsgemeinschaft vorliegt, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines Werkvertrags/Werklieferungsvertrags besteht, ist eine Frage der Vertragsauslegung. Aus allen zur Verfügung stehenden Unterlagen muss sich eindeutig und zweifelsfrei ergeben, dass die von der Arbeitsgemeinschaft durchgeführten Arbeiten und sonstigen Tätigkeiten dem alleinigen Zweck dienen, nur einen einzigen von der Arbeitsgemeinschaft abgeschlossenen Werkvertrag/Werklieferungsvertrag zu erfüllen. Diese Voraussetzungen werden bei Stiftungen regelmäßig nicht vorliegen, da Ziel der Zusammenarbeit nicht die Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werkleistungsvertrags ist.

## *2. Ertragsteuern*

### *a) Befreiungen für die einzelne gemeinnützige Stiftung*

Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, sind von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) und der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG) befreit, soweit die Einkünfte nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen. Dort besteht eine partielle Steuerpflicht. Steuersubjekt ist die einzelne Körperschaft. Sofern durch die Kooperation ein neues, anderes Steuersubjekt entsteht, hängt die Besteuerung von dessen Qualifikation ab. Eine im Innen- wie im

Außenverhältnis ausdrücklich oder auch nur konkludent entstandene GbR oder eine Gemeinschaft stellen ein neues Subjekt für die Gewerbesteuer dar.

#### b) Gemeinnützigkeitsunfähigkeit der GbR bei der Gewerbesteuer

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht gilt ausschließlich für Körperschaften und versteht darunter die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, § 51 Abs. 1 S. 2 AO. Diese sind in § 1 Abs. 1 KStG definiert als Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungsvereine, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen privaten Rechts sowie Betriebe gewerblicher Art. Nach h.M. können Personengesellschaften nach geltendem Recht nicht gemeinnützig sein.<sup>35</sup>

#### c) Ausnahme des § 2a GewStG (Arbeitsgemeinschaft)

Arbeitsgemeinschaften zur Erfüllung eines einzigen Projekts sind eine GbR, da sie einen gemeinsamen Zweck verfolgen. Da sie gewerblich tätig sind, gehören sie zu den Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 EStG. Nach § 2a GewStG ist die Arbeitsgemeinschaft aber kein selbständiger Gewerbebetrieb, sondern anteilig Bestandteil der Gewerbebetriebe der Mitglieder. Die Vorschrift ist im Zusammenhang mit § 180 Abs. 4 AO zu sehen; dort ist sie vom Feststellungsverfahren ausgenommen. Der Gewerbeertrag wird nicht bei der Arbeitsgemeinschaft, sondern anteilig bei den Mitgliedern erfasst.

Die Arbeitsgemeinschaft nach § 2a GewStG darf nur einen einzigen Zweck haben, der sich am besten durch einen Vertrag belegen lässt. Alle ihre Tätigkeiten müssen der Erfüllung eines einzigen Werk- oder Werklieferungsvertrags dienen. Unschädlich sind alle erforderlichen Tätigkeiten auf der Beschaffungsseite.

De lege lata dürften bei einer Kooperation (GbR) von Stiftungen die Voraussetzungen für die Gewerbesteuerbefreiung nach § 2a GewStG regelmäßig nicht vorliegen (vgl. auch oben IV.1.).

d) Gewerbebetrieb nach § 15 EStG und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO

Das Verhältnis zwischen dem Gewerbebetrieb des § 15 EStG und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO ist problematisch. Zu den Tatbestandsmerkmalen des Gewerbebetriebs im Einkommensteuerrecht gehören insbesondere eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht unternommen wird, Gewinn zu erzielen, nicht der Ausübung der Land- und Forstwirtschaft und nicht der selbständigen Arbeit (§ 18 EStG) zuzurechnen ist und den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.<sup>36</sup>

Zwischen dem einkommensteuerlichen und dem gewerbsteuerlichen Begriff des Gewerbebetriebs besteht grundsätzliche Übereinstimmung.<sup>37</sup> Dieser Gewerbebetrieb unterscheidet sich jedoch von dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der AO. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nach § 14 AO stellt den Oberbegriff dar.<sup>38</sup> Er stellt das Portal zur partiellen Steuerpflicht steuerbegünstigter Körperschaften dar und bezweckt u.a. den Schutz des steuerlich unverzerrten Wettbewerbs. Dabei soll die Wettbewerbsgleichheit grundsätzlich wichtiger sein als die Verschonung der ideellen Tätigkeit.<sup>39</sup>

Unter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO wird jede selbständige nachhaltige Tätigkeit verstanden, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, § 14 AO. Während aber im Einkommensteuer- und Gewerbsteuerrecht eine Gewinnerzielungsabsicht zu den Voraussetzungen des Gewerbebetriebs gehört, erfordert der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der AO keine solche.

Mangels Gewinnerzielungsabsicht dürfte z.B. in wissenschaftlichen Kongressen ein Gewerbebetrieb nicht zu sehen sein. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des § 14 AO setzt keine Gewinnerzielungsabsicht voraus; ohne Gewinnerzielungsabsicht kommt man aber nicht zu einem Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG. Die Gewerbsteuerpflicht ist nach gut begründeter Auffassung im Schrifttum in Fällen wie dem oben unter Abschnitt 2.2 geschilderten Sachverhalt entgegen der Meinung der

Finanzverwaltung nicht gegeben.<sup>40</sup> Insbesondere fehlt es in § 14 AO an einem Verweis auf § 15 EStG.

Andererseits scheiden die Befreiungen des Gewerbesteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes bereits aus, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. Insoweit bestünde Steuerpflicht, es ließe sich aber keine Einkunftsart definieren, insbesondere nicht gewerbliche Einkünfte.

Ein Zweckbetrieb liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben das unvermeidliche Maß nicht übersteigt, § 65 AO. Bezogen auf das obige Beispiel eines wissenschaftlichen Kongresses führt das Vorliegen einer GbR als Veranstalter de lege lata zu einem nicht sachgerechten Ergebnis. Wissenschaftliche Kongresse erfüllen bei Wissenschaftsorganisationen regelmäßig die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) in der Form eines steuerbefreiten Zweckbetriebs. Da die Befreiungen von der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG) und Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) bereits bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausscheiden, kommt es nach Verwaltungsmeinung (Abschnitt 2.1 (5) GewStR) auf das Vorliegen eines Gewerbebetriebes (also mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) insoweit nicht an. Eine originär befreite Tätigkeit wird also gewerbesteuerpflichtig, weil die Besteuerungsmerkmale nur auf GbR-Ebene betrachtet werden, und diese als Personengesellschaft selbst nicht steuerbefreit sein kann (§ 51 Abs. 1 S. 2 AO).<sup>41</sup>

e) BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10

Die BFH-Entscheidung vom 25.5.2011<sup>42</sup> könnte eine neue Betrachtungsweise erlauben. Nach der sehr zu begrüßenden Entscheidung ist die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Damit anerkennt der BFH, dass es nur durch die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei der Personengesellschaft



zu gewerblichen Einkünften kommt, während originär Einkünfte aus Vermögensverwaltung erzielt werden. Unabhängig von der nach § 180 AO bei der Personengesellschaft festgestellten gewerblichen Einkunftsart liegen nach dieser Entscheidung bei der gemeinnützigen Gesellschafterin körperschaftsteuerfreie Einkünfte aus Vermögensverwaltung vor.

Der BFH hatte sich zwar nicht mit der Behandlung von (auf der Ebene des gemeinnützigen Gesellschafters) steuerfreien Zweckbetrieben zu befassen. Die Entscheidung lässt jedoch erkennen, dass er dem originären Charakter einer Tätigkeit den Vorrang gegenüber einer gesetzlichen Fiktion (gewerbliche Prägung) einräumt.

Nach der Urteilsbegründung werden (nur) „solche Merkmale in die Gewinnfeststellung einbezogen, die von den Gesellschaftern in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit gemeinschaftlich verwirklicht werden.“ Gemeinschaftlich verwirklicht wird bei Kongressen ein Zweckbetrieb. Er ist auf der Ebene des gemeinnützigen Gesellschafters körperschaftsteuerfrei. Allein die Gemeinschaftlichkeit bei der Durchführung der Satzungszwecke als GbR führt nach bisheriger Auffassung zur Festsetzung von Gewerbesteuer, obgleich § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur gewerbliche Einkünfte, nicht aber den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insgesamt berührt. Immerhin hat der BFH in seiner Entscheidung vom 25.5.2011 die Frage aufgeworfen, ob die neuen Grundsätze auch für Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gelten. Auch die Anwendbarkeit der Abfärbetheorie könnte damit in Frage gestellt werden, denn nur steuerpflichtige Einkünfte können abfärben.<sup>43</sup>

Aus dieser Sicht erscheint denkbar und wünschenswert, bereits auf der Gewinnfeststellungsebene die originäre Tätigkeit in den Vordergrund zu stellen. Allerdings wird das Feststellungsfinanzamt nicht die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen bei den Gesellschaftern selbst überprüfen können. Es könnte jedoch zum Vorliegen der Gemeinnützigkeit und insbesondere des Satzungsbezuges der Tätigkeit im konkreten Fall eine Auskunft des Gesellschafterfinanzamts einholen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen könnte gesellschafterbezogen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in der Form des steuerfreien Zweckbetriebs festgestellt werden. Hinsichtlich etwaiger gewerblicher Einkünfte könnte das Feststellungsfinanzamt wie bisher die

gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlagen festsetzen.

f) Vorschlag des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen de lege ferenda

Die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GewStG lautet:

*“Von der Gewerbesteuer sind befreit...*

*6. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung).”*

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen hat bei dem für die Gewerbesteuer zuständigen Fachreferat des Bundesministeriums der Finanzen im Jahr 2012 eine Eingabe gemacht, die folgende Ergänzung des § 3 Nr. 6 GewStG vorsah:

*“Satz 1 gilt auch für den Fall des gemeinsamen Zusammenwirkens der in Satz 1 genannten Körperschaften”.*

Zur Begründung führte der Bundesverband an, dass die Notwendigkeit der Bildung von Kooperationen immer stärker hervortrete, damit gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel möglichst effektiv und nachhaltig einsetzen. Ungelöst sei bislang, dass diese Kooperationen der Gewerbesteuer unterlägen, obwohl jede einzelne Tätigkeit für sich ein Zweckbetrieb sei. Eine Anwendung des § 3 Nr. 6 GewStG sei derzeit nicht möglich, da die Befreiungsvorschrift nur für die dort genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gelte. Im Bundesministerium der Finanzen sah man diese Problematik allerdings nicht als gewichtig genug für eine Gesetzesänderung an.

g) Die “Kooperationsgemeinschaft” als Lösungsweg?

Sonderregeln für die Kooperation gemeinnütziger Körperschaften in Form einer GbR wären mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Die Probleme beruhen auf der Sichtweise einer gesamthänderischen Verbundenheit. Sie würden entfallen, wenn die kooperierenden gemeinnützigen Körperschaften selbst Besteuerungssubjekte blieben. Es fragt sich daher, ob die Probleme nicht in Anlehnung an den Sonderfall der

Arbeitsgemeinschaft (§ 2a GewStG) durch ein auf die Gemeinnützigkeit beschränktes Konzept einer “Kooperationsgemeinschaft” leichter zu lösen wären.

Kooperationen zwischen Stiftungen können viele Ähnlichkeiten mit Arbeitsgemeinschaften aufweisen. Gerade die projektbezogene Zusammenarbeit weist in rechtlicher und wirtschaftlicher Sicht typische Merkmale einer Arbeitsgemeinschaft auf. Die Kooperationsgemeinschaft würde keine eigene Gemeinnützigkeit benötigen. Die Einkünfte würden dem jeweiligen Kooperationspartner anteilig nach Beteiligungsquote zugerechnet; eines Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bedürfte es nicht. Die für die Besteuerung erforderliche Transparenz der Verhältnisse würde durch die Beschränkung auf ein einziges Projekt erreicht werden. Dieses Projekt müsste durch Abschluss einer Vereinbarung bzw. eines Gesellschaftsvertrages präzise beschrieben werden, wie es der BFH<sup>44</sup> für die gewerbliche Arbeitsgemeinschaft entschieden hat. Die anteiligen Ergebnisse der gemeinnützigen Mitglieder der Kooperationsgemeinschaft könnten bei jedem Mitglied unmittelbar der zutreffenden steuerlichen Sphäre zugeordnet werden. Das gilt insbesondere für den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung und den Zweckbetrieb. Alle bestehenden einzelgesetzlichen Befreiungstatbestände, insbesondere § 3 Nr. 6 GewStG, blieben anwendbar.

Zahlreiche für die Arbeitsgemeinschaft des § 2a GewStG gewonnene Erkenntnisse dürften ebenfalls nutzbar bleiben. So wäre es gleichgültig, ob eine Außen- oder Innengesellschaft vorläge. Denn die Vorschrift ist auch anwendbar auf eine Arbeitsgemeinschaft, die nicht in eigenem Namen nach außen auftritt.<sup>45</sup> Eigene Arbeitnehmer und ein eigenes Rechnungswesen der Arbeitsgemeinschaft sind unschädlich. Eigenes Vermögen der Arbeitsgemeinschaft ist nicht Voraussetzung. Die Höhe der Beteiligungen ist dem Gesellschaftsvertrag der Arbeitsgemeinschaft zu entnehmen.<sup>46</sup>

Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft des § 2a GewStG können jede Rechtsform haben.<sup>47</sup> Dies gilt grundsätzlich auch für die zur Diskussion gestellte Kooperationsgemeinschaft. Allerdings ergibt sich eine wesentliche Einschränkung dadurch, dass jedes Mitglied gemeinnützig

sein muss. In Betracht kommen daher nur die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Rechtsformen, § 51 Abs. 1 S. 2 AO. In der Praxis dürfte es sich zumeist um Stiftungen, Vereine und GmbHs handeln.

Erbringt das einzelne Mitglied entgeltliche Leistungen an die Arbeitsgemeinschaft, sieht die Finanzverwaltung in den Fällen des § 2a GewStG darin gewerbesteuerlich Leistungen an eine außenstehende Gesamthandsgemeinschaft mit sofortiger Gewinnrealisierung.<sup>48</sup> Ob eine solche Sichtweise auch für eine Kooperationsgemeinschaft zutreffend wäre, bleibt zu prüfen. Sarrazin<sup>49</sup> merkt an, dass die Vorschrift des § 2a GewStG eigentlich nahelege, von Leistungen an die übrigen Mitglieder auszugehen.

Die Vorschrift des § 2a GewStG beruht darauf, dass der Gesetzgeber bei derartigen Arbeitsgemeinschaften das Bedürfnis nach einer einheitlichen Feststellung verneint hat.<sup>50</sup> Es ist nicht ersichtlich, warum er im Fall der Kooperation gemeinnütziger Körperschaften zu einer anderen Auffassung kommen sollte.

### *3. Umsatzsteuer*

#### *a) Umsatzsteuervergünstigungen für die einzelne gemeinnützige Stiftung*

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz für steuerbegünstigte Körperschaften, soweit die Leistungen nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erbracht werden. Der Zweckbetrieb darf nicht nur der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen.

Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege bleiben steuerfrei, wenn sie gemeinnützig sind, § 4 Nr. 18 UStG. Aus § 4 Nr. 22 UStG ergibt sich die Steuerfreiheit für Vorträge und Kurse wissenschaftlicher oder belehrender Art und kulturelle und sportliche Veranstaltungen von gemeinnützigen Körperschaften sowie Körperschaften, die den Zwecken eines Berufsverbandes dienen, wenn die Einnahmen überwiegend zur Kostendeckung dienen.

#### *b) Umsatzsteuer bei der GbR*

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, § 2 Abs. 1 UStG. Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Wenn bei einer Kooperation die im Abschnitt III.3.a) genannten zivilrechtlichen Voraussetzungen einer GbR vorliegen, hängt die umsatzsteuerliche Handhabung ihrer Aktivitäten vom Auftreten nach außen ab.

Bei der Außen-GbR ist die Personengesellschaft der Unternehmer, bei der Innen-GbR ist es der (einzige) nach außen auftretende Gesellschafter. Die GbR ist nach dem Grundlagenurteil des BGH<sup>51</sup> rechtsfähig, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Steuerschuldner ist die Person, die die Voraussetzungen für den Steueranspruch erfüllt und die gegen sie festgesetzte Steuer schuldet. Zur Annahme der Steuerschuldnerschaft muss jeweils ein Unternehmer handeln bzw. eine Leistung empfangen.

Eine GbR ist *Unternehmer* gemäß § 2 UStG, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit (gewerblich oder beruflich) nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen im Inland ausübt. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben Verhältnisses vorgenommen werden oder wenn ein Dauerverhältnis geschaffen wird. Dieses ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Die maßgebliche Frage, wer Unternehmer und damit Steuerschuldner ist, klärt sich über das Außenverhältnis. Hierbei ist entscheidend, wer nach außen im eigenen Namen Leistungen bewirkt oder empfängt (Ausnahme ggf. Strohmännchen). Tritt eine *GbR als Gesellschaft nach außen auf* und bewirkt oder empfängt im eigenen Namen Leistungen, ist sie Unternehmer und gemäß § 13a UStG Steuerschuldner.

Der Gesellschafter einer GbR wird nicht durch seine Gesellschafterstellung selbst zum Unternehmer. Für die Zurechnung der Umsätze ist entscheidend, dass die für die GbR handelnden Personen nach außen als GbR und nicht als Einzelunternehmer auftreten. Wegen § 164 Abs. 2 BGB muss der Gesellschafter bei jedem Vertrag etc. klarstellen, ob er im eigenen Namen handelt oder die GbR vertritt.

Die *Innengesellschaft* ist umsatzsteuerlich mangels Auftreten nach außen

kein Unternehmer. Die Frage der Steuerschuldnerschaft wird nicht durch die inzwischen anerkannte Rechtsfähigkeit einer Außen-GbR im Zivilrecht beeinflusst. Steuerschuldner ist allein der nach außen Dritten gegenüber auftretende Unternehmer.

Vertragliche Schuldübernahmevereinbarungen zwischen dem handelnden Gesellschafter und den dahinter stehenden Gesellschaftern einer Innen-GbR haben keinen Einfluss auf die Eigenschaft des nach außen Auftretenden als Steuerschuldner. Derartige schuldrechtliche Vereinbarungen können nichtig sein und den nach außen Auftretenden die Existenz kosten, weil er für die Steuerschulden bei der Umsatzsteuer allein einstehen muss. Werden Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters der GbR gesondert vergütet, sind diese umsatzsteuerbar. Die Umsatzsteuerbarkeit entfällt, wenn die Leistungen durch Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten sind.

Während also im Ertragsteuerrecht die Einordnung einer Kooperation als Außen- oder als Innen-GbR keine Auswirkungen hat (in beiden Fällen Feststellungsverfahren), ist im ersten Fall die Gesellschaft und im zweiten Fall der nach außen auftretende Gesellschafter das umsatzsteuerliche Steuersubjekt. Die oben diskutierte *“Kooperationsgemeinschaft”* ist unseres Erachtens wie die Arbeitsgemeinschaft im Bauwesen regelmäßig umsatzsteuerlich als GbR zu behandeln. Als Außen-GbR ist sie selbst Unternehmer, bei der Innengesellschaft ist das nach außen auftretende Mitglied Unternehmer.<sup>52</sup>

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b) UStG gilt der ermäßigte Steuersatz für die Leistungen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften, die aus steuerbegünstigten Körperschaften bestehen, wenn diese Leistungen, falls die Körperschaften sie anteilig selbst ausführten, insgesamt nach Buchstabe a) ermäßigt besteuert würden. Hiernach gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz für eine (Außen-) GbR. Zu beachten ist, dass die Voraussetzungen für die Ermäßigung nur dann vorliegen, wenn sämtliche Kooperationspartner gemeinnützig sind (*“insgesamt”*) und die Umsätze nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Handelt es sich um Leistungen eines Zweckbetriebs, so darf dieser nicht in erster Linie der Erzielung

zusätzlicher Einnahmen dienen, bei denen ein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zu anderen, nicht ermäßigt besteuerten Unternehmern besteht.

Danach ist für eine GbR aus ausschließlich gemeinnützigen Körperschaften, welche einen wissenschaftlichen Kongress veranstaltet, lediglich der ermäßigte Umsatzsteuersatz gegeben. Tritt dagegen eine einzelne gemeinnützige Körperschaft oder ein Berufsverband als Veranstalter auf, so sind die Teilnehmergebühren nach § 4 Nr. 22 lit. a) UStG befreit, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

Die Höhe der Umsatzsteuer hängt daher von der Rechtsform des Unternehmers ab. Damit verstößt der Ausschluss der GbR in § 4 Nr. 22 lit. a) UStG gegen den Neutralitätsgrundsatz und ist gemeinschaftsrechtswidrig. Deutsche Steuerpflichtige können sich unmittelbar auf die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie berufen<sup>53</sup> (vgl. zur Rechtsformneutralität des europäischen Rechts unten Abschnitt IV.3.e).

Neben dem Unterschied zwischen der nationalen und der europäischen Rechtslage hat nunmehr eine Entscheidung des V. Senats des BFH zu erneuter Unsicherheit geführt.

#### c) BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13 zum Verhältnis des Umsatzsteuerrechts zum Gemeinnützigkeitsrecht und Ertragsteuerrecht

Bisher war gesichert, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b) UStG die Umsätze von Kooperationen in der Rechtsform der Personengesellschaft mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % besteuert werden. Mit der Entscheidung vom 20.3.2014<sup>54</sup> besteht der V. Senat auf einer vom Ertragsteuerrecht vollständig losgelösten, eigenen Beurteilung im Umsatzsteuerrecht. Dabei gebe es keine allgemeine Begünstigung der Gemeinnützigkeit. Eine Unterscheidung der steuerlichen Sphären sei ohne Belang. Relevant sei nur, ob ein Rechtsverhältnis bestehe, bei dem das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen sei. Deshalb sei der Begriff der Vermögensverwaltung für den Umsatzsteuersatz ohne Bedeutung. Ob die Vermögensverwaltung eine unternehmerische Tätigkeit sei, richte sich allein nach Umsatzsteuer-Regeln. Alle steuerpflichtigen Leistungen außerhalb von Zweckbetrieben



unterlägen dem Regelsteuersatz. Im Übrigen gehe die deutsche Zweckbetriebsdefinition in § 65 AO über das Unionsrecht hinaus (dort seien nur wohltätige Zwecke und soziale Sicherheit begünstigt). Nach einer Anmerkung<sup>55</sup> des Vorsitzenden Richters des V. Senats zu dieser BFH-Entscheidung sind Sponsoring-Duldungsleistungen und Rechtspacht gemeinnütziger Stiftungen jetzt steuerbar und steuerpflichtig mit dem Regelsteuersatz von 19 %.

Dagegen werden nach Auffassung der Finanzverwaltung bisher Duldungsleistungen begünstigt mit 7 % besteuert oder sind sogar mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar.<sup>56</sup> Einen Leistungsaustausch nimmt die Finanzverwaltung nur dann an, wenn der Sponsor ausdrücklich berechtigt wird, die Sponsoring-Maßnahme in seiner Werbung zu vermarkten.

Die neue Rechtsprechung entwertet gleichzeitig mit § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG auch mit Buchst. b) eine der wenigen Begünstigungen für die Kooperation gemeinnütziger Stiftungen. So werden Sponsoring-Einnahmen einer Kongress-GbR, wenn sie ertragsteuerlich als steuerfreie Vermögensverwaltung einzuordnen sind, nunmehr mit 19 % zu besteuern sein. Ebenso soll die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken umsatzsteuerrechtlich nicht mehr als Vermögensverwaltung anzusehen sein. Dem stehe § 14 S. 3 AO nicht entgegen, weil dort Vermögensverwaltung nur in der Regel, also nicht für die Umsatzsteuer vorliege. Nach Auffassung des BFH liegt hier ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, dem keine Zweckbetriebseigenschaft zukommt.

Wir verstehen die neue Rechtsprechung so, dass der ermäßigte Steuersatz für Teilnehmergebühren bei wissenschaftlichen Gemeinschaftstagen im Sinne des § 4 Nr. 22 lit. a) UStG weiter gilt, wenn die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs vorliegen. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die geänderte Rechtsprechung reagiert.

d) Mittelweitergabe, Kostenausgleich und Zuschüsse bei der Umsatzsteuer

Die Mittelweitergabe wird regelmäßig als wichtiger Fall der Kooperation angesehen. Nach § 58 Nr. 2 AO handelt es sich dabei um die (teilweise) Weitergabe von Mitteln an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zu deren oder den eigenen Zwecken. Wenn es sich nur um einen Finanzierungsbeitrag zu einem fremden Projekt handelt, wird sich die

Frage nach einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch nicht stellen.

Oftmals liegen die Verhältnisse nicht so eindeutig, zum Beispiel:

- Eine Stiftung erstattet der anderen Stiftung die Differenz zwischen den beiderseitigen Ausgaben für ein gemeinschaftliches Projekt, eine gemeinsam durch zwei gemeinnützige medizinische Fachgesellschaften betriebene Homepage für Patienten und Ärzte.
- Die Stiftung A (Schulfördereinrichtung) plant die Anschaffung von IT für die Schüler. Stiftung B (Zweck: Bildung und Ausbildung) leistet einen Zuschuss dazu.

Unseres Erachtens sind für solche Sachverhalte die für das Umsatzsteuerrecht entwickelten Grundsätze für echte und unechte Zuschüsse anwendbar. Danach ist ein Zuschuss ein Entgelt für die Leistung an den Zuschussgeber (unechter Zuschuss), wenn

- ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegt,
- ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Zuschuss besteht,
- der Zahlende Gegenstände oder sonstige Vorteile erhält, aufgrund deren er als Empfänger einer Lieferung oder Leistung angesehen werden kann.<sup>57</sup>

Als Beispiele sind zu nennen die Übernahme von bisher von der öffentlichen Hand betriebener Einrichtungen (Tierpark, Schwimmbad, Sportplatz) durch Unternehmer.<sup>58</sup>

Beim unechten (steuerbaren) Zuschuss ist zumeist zu erkennen, dass sich der Zuschussgeber mit dem Zuschuss einer eigenen Verpflichtung entledigt. Nach diesen Grundsätzen liegt in dem genannten Beispiel des Kostenausgleichs bei einer gemeinschaftlich betriebenen Homepage unseres Erachtens keine umsatzsteuerbare Leistung vor. Die zahlende Stiftung erhält keine Leistung von der anderen Stiftung. Die Zahlung stellt kein Entgelt für eine von der anderen Stiftung erbrachte Leistung dar. Die zahlende Stiftung kann nicht als Empfänger eines Gegenstandes oder sonstigen Vorteils angesehen werden. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen fordert deshalb von der Finanzverwaltung für Umsatzsteuerzwecke die Anerkennung des bloßen Kostenausgleichs zwischen gemeinnützigen Stiftungen als echter Zuschuss. Systematisch

liegt nach Auffassung der Verfasser weder (gemeinnützigkeitsrechtlich) eine Mittelweitergabe noch (umsatzsteuerrechtlich) ein Zuschuss vor, sondern die Leistung eines eigenen Beitrags bei einem gemeinschaftlichen Projekt (vgl. oben Abschnitt II.2. zur Unmittelbarkeit und das Urteil des BFH vom 17.2.2010<sup>59</sup>). Auch wenn die Zahlung an die empfangende (kostenausgleichsberechtigte) Stiftung erfolgt, so ist sie nicht dazu bestimmt, endgültig in das Vermögen der empfangenden Stiftung zu gelangen. Gemeinnützigkeitsrechtlich handelt es sich bei der zahlenden Stiftung unmittelbar um eine Ausgabe für die eigenen Satzungszwecke. Bei der empfangenden Stiftung liegt insoweit ein „durchlaufender Posten“ vor; nur der eigene Beitrag stellt eigene Zweckverfolgung dar. Übersteigt die Zahlung den geschuldeten Kostenausgleich, so liegt insoweit eine Mittelweitergabe an die empfangende Stiftung nach § 58 Nr. 2 AO vor.

Im Beispiel der Beschaffung von Hardware sind verschiedene Abläufe denkbar. Wenn B die Geräte beschafft und sie A übergibt, fehlt es an einem Leistungsaustausch, da A keine Gegenleistung erbringt. Wenn A die Geräte selbst kauft und bezahlt und B den Kaufpreis an A erstattet, liegt ebenfalls kein Leistungsaustausch vor. Wenn A die Geräte bestellt und geliefert bekommt und B an den Lieferanten zahlt, liegt ein Leistungsaustausch nur zwischen dem Lieferanten und A vor.

Die BFH-Entscheidung vom 8.11.2007<sup>60</sup> wirft die Frage auf, ob sich die Eingehung einer vertraglichen Verpflichtung zur Leistung der Mittelweitergabe verbietet. Nach dem Leitsatz der Entscheidung liegt bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor. Eine Kommune schloss mit der Klägerin eine Projektträgervereinbarung ab. Danach sollte die Klägerin im eigenen Namen die Abwasserkanalisation ausbauen und dabei vorsteuerabzugsberechtigt sein. Die Klägerin erhielt dafür in Zuwendungsbescheiden bewilligte Zuschüsse von der Gemeinde, die restlichen Kosten von 50-70 % musste die Klägerin selbst tragen. Die Zuschüsse unterwarf die Klägerin in einem Jahr der Umsatzsteuer, im anderen Jahr nicht. Der BFH entschied auf Umsatzsteuerbarkeit und Steuerpflicht.

Die Entscheidung zielt unseres Erachtens nicht auf die Schriftlichkeit oder

rechtliche Bindungswirkung der Vereinbarung, sondern auf die unmittelbare Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, die anhand des Vertragsinhalts zu prüfen sei, ab. Der Zusammenhang zwischen Mittelvergabe und Baumaßnahme werde auch dadurch ersichtlich, dass die Klägerin die Fördermittel hätte zurückzahlen müssen, wenn sie die Baumaßnahmen nicht durchgeführt hätte. Die Eingehung einer vertraglichen Verpflichtung zu einer Mittelweitergabe führt daher nicht grundsätzlich zur Umsatzsteuerbarkeit.

#### e) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie

Gerade im Bereich der Umsatzsteuer ist aber zu fragen, ob sich durch europäisches Recht, welches den nationalen Regeln grundsätzlich vorgeht, im Hinblick auf die umsatzsteuerlichen Folgen von Kooperationen durch Stiftungen andere als die zuvor dargestellten Rechtsfolgen ergeben. Deutsche Steuerpflichtige können sich unmittelbar auf europäisches Recht berufen, falls die Vorgaben der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie im nationalen deutschen Umsatzsteuerrecht nicht zutreffend bzw. nicht vollständig umgesetzt sind und die Richtlinie bestimmt genug ist, was bei der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie in der Regel der Fall ist. Sofern die Umsätze jedenfalls nach Art. 132 Abs. 1 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zu befreien sind, lässt der BFH die Anwendbarkeit einer nationalen Befreiungsregelung sogar häufig offen.<sup>61</sup> In Art. 133 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie ist den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben, die Gewährung der Steuerbefreiung von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig zu machen, so dass die nationalen Regelungen über Steuerbefreiungen enger sein können als das europäische Recht. Zudem setzt die unmittelbare Anwendung des Unionsrechts voraus, dass die Steuerbefreiung nicht nach Art. 134 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie ausgeschlossen ist und der Steuerpflichtige sich auf das für ihn günstige Unionsrecht beruft.<sup>62</sup>

In Artikel 132 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie sind die Steuerbefreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten geregelt. Grundsätzlich ist die Gewährung der Steuerbefreiungen unabhängig von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, d.h. auch eine GbR als Form der Kooperation sollte sich auf die Befreiung berufen können.<sup>63</sup>

In der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie werden die befreiten Unternehmer in fast allen Befreiungstatbeständen des Art. 132 Abs. 1 in “Einrichtungen des öffentlichen Rechts” und “sonstige Einrichtungen” unterteilt. Der EuGH hebt den Neutralitätsgesichtspunkt hervor und stellt in ständiger Rechtsprechung fest, dass auch natürliche Personen und Personengesellschaften unter den Begriff der “Einrichtung” im Sinne der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie fallen können.<sup>64</sup> Dazu ist z.B. im Hinblick auf Art. 132 Abs. 1 Buchst i) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie erforderlich, dass die Personengesellschaft *als andere Einrichtung mit anerkannter vergleichbarer Zielsetzung* anzusehen ist.<sup>65</sup> Diese zusätzliche Voraussetzung sollte auch eine GbR als Kooperationsform von gemeinnützigen Stiftungen erfüllen können, denn der Verweis in Art. 132 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie auf das *Gemeinwohl* erlaubt keine Beschränkung auf gemeinnützige Unternehmer im Sinne der §§ 51 ff. AO.<sup>66</sup> Der Katalog enthält auch Tätigkeiten, die nach nationalem Verständnis nicht für eine gemeinnützige Tätigkeit in Betracht kommen, etwa ärztliche Heiltätigkeiten, so dass erst recht die Kooperation von gemeinnützigen Stiftungen hiervon erfasst sein sollte. Im Zusammenspiel mit dem zuvor angesprochenen Neutralitätsgrundsatz dürfte hinsichtlich der Gewährung von Umsatzsteuerbefreiungen für eine Diskriminierung der GbR als Kooperationsform gemeinnütziger Stiftungen kein Raum sein. Abzuwarten bleibt in diesem Zusammenhang aber auch, zu welchen Ergebnissen die Überarbeitung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie durch die EU-Kommission im Bereich der Steuerbefreiungen führt.<sup>67</sup>

## V. Zusammenfassung

Die Kooperation gemeinnütziger Stiftungen findet in vielfältigen Formen statt. Eine einheitliche Definition besteht nicht. Voraussetzung für die Zulässigkeit der Zusammenarbeit ist, dass der Grundsatz der Unmittelbarkeit gewahrt bleibt. *Gemeinnützigkeitsrechtlich* geregelt sind die Hilfspersonenregelung und die von Dachorganisationen in § 57 Abs. 1 und 2 AO sowie die “unschädlichen Betätigungen” wie die Mittelweitergabe, Mittelbeschaffung, Vermögensausstattung und Überlassung von Arbeitskräften und Räumen in § 58 Nr. 1-5 AO. Nach der

geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann eine Hilfsperson nunmehr selbst gemeinnützig sein, wenn sie gleichzeitig eigene Satzungszwecke verfolgt und einen eigenverantwortlichen, selbständigen Beitrag leistet.

Zivilrechtlich stehen für die Kooperation zahlreiche *gesellschaftsrechtliche Formen* zur Verfügung, insbesondere die Gemeinschaft, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der Verein und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Für die Wahl der Rechtsform wird wegen der entstehenden Kosten zum einen die Dauer der Kooperation von Bedeutung sein. Zum anderen kommt der *Besteuerung* große Bedeutung zu, da diese nicht rechtsformneutral ist. Eine Personengesellschaft kann de lege lata nicht gemeinnützig sein. Im Zentrum der steuerlichen Probleme der Kooperation steht daher die GbR. Dies ergibt sich daraus, dass eine GbR bereits durch schlüssiges Handeln entstehen kann, wenn Personen im Rechtsverkehr als Vertreter einer konkludent geschlossenen Gesellschaft auftreten.

*Ertragsteuerrechtlich* wird im Feststellungsverfahren der GbR nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO die Einkunftsart festgestellt. Wegen der Gemeinnützigkeitsunfähigkeit der GbR kommen hier nur die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes in Betracht. Eine Feststellung gemeinnützigkeitsrechtlicher Sphären wie des (nichtsteuerbaren) ideellen Bereichs, der (steuerfreien) Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in Form des (steuerfreien) Zweckbetriebs ist nicht möglich. Der Zweckbetrieb wird regelmäßig unter die (steuerpflichtigen) gewerblichen Einkünfte subsumiert. Vermietungs- und Kapitaleinkünfte werden gewerblich infiziert. Damit kommt es auf der Ebene der GbR trotz originär steuerbefreiter Einkünfte zur Belastung mit Gewerbesteuer. Nur für die Körperschaftsteuer kann das GesellschafterFinanzamt steuerfreie Einkünfte aus Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung feststellen. Zur Lösung des Gewerbesteuerproblems hat der Bundesverband Deutscher Stiftungen vorgeschlagen, die Befreiung des § 3 Nr. 6 GewStG auf das Zusammenwirken der dort genannten Körperschaften auszudehnen. Weitergehend könnte an eine anteilige Befreiung gemeinnütziger Gesellschafter gedacht werden, sofern (zur Verbreiterung der finanziellen Basis der Kooperation) auch nicht gemeinnützige Gesellschafter vorhanden sind.

Es fragt sich, ob eine Gemeinnützigkeitsfähigkeit der GbR wünschenswert und möglich ist. Ein Grund für die bisherige Ablehnung liegt darin, dass die GbR als Personengesellschaft und ohne eigene Rechtspersönlichkeit weniger abgeschlossen ist als eine Körperschaft. Aber schon seit längerem wurde der GbR zivilrechtlich die Rechtsfähigkeit zuerkannt. Auch bei der gemeinnützigen GmbH oder Aktiengesellschaft muss durch die Satzung die Trennung des gemeinnützigen Zwecks von den Interessen der Gesellschafter sichergestellt werden. Dort stellen das Verbot von Gewinnausschüttungen an (nicht gemeinnützige) Gesellschafter und die Bindung des Vermögens an gemeinnützige Zwecke im Auflösungsfall leicht lösbare Probleme dar. Warum soll dies bei der GbR nicht erreichbar sein? Zudem würde bei ausschließlich gemeinnützigen Gesellschaftern gar nicht die Möglichkeit einer finalen Mittelfehlverwendung bestehen. Für eine solche Form der GbR wäre allerdings ein Feststellungsverfahren erforderlich, bei dem die Feststellung sich nicht auf die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes bezieht, sondern auf die steuerlichen Sphären des Gemeinnützigkeitsrechts.

Eine Beteiligung nicht gemeinnütziger GbR-Gesellschafter ist dagegen kaum vorstellbar. Für sie wäre neben der Sphären-Gewinnermittlung eine zweite Gewinnermittlung der GbR nötig, um dem nicht gemeinnützigen Gesellschafter einen (steuerpflichtigen) Gewinnanteil zuzuweisen. Hier muss die Beteiligungsmöglichkeit an gemeinnützigen Projekten wohl auf die gemeinnützige GmbH beschränkt bleiben, wo es mangels des Transparenzprinzips nicht auf die steuerliche Qualifikation des Beteiligten ankommt.

Es wird zur Diskussion gestellt, ob eine dem immer wichtiger werdenden Non-Profit-Sektor angemessene Besteuerung leichter durch das Konzept einer „Kooperationsgemeinschaft“ erreicht werden könnte. Sie könnte sich am Vorbild der Arbeitsgemeinschaft des § 2a GewStG orientieren, stünde aber – so wie die Arbeitsgemeinschaft auf die gewerbliche Mitunternehmerschaft beschränkt ist – ausschließlich gemeinnützigen Mitgliedern offen. Die für die Besteuerung erforderliche Transparenz der Verhältnisse würde durch die Beschränkung auf ein einziges Projekt erreicht werden. Dieses Projekt müsste durch Abschluss einer Vereinbarung präzise beschrieben werden. Die Kooperationsgemeinschaft würde keine eigene Gemeinnützigkeit benötigen. Die Einkünfte würden



dem jeweiligen Kooperationspartner anteilig nach Beteiligungsquote zugerechnet; eines Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bedürfte es wie bei § 2a GewStG nicht. Die Anteile könnten unmittelbar beim einzelnen Mitglied der betreffenden steuerlichen Sphäre zugeordnet werden. Alle bestehenden einzelgesetzlichen Befreiungsregelungen blieben anwendbar. Der Gesetzgeber hat für Arbeitsgemeinschaften gem. § 2a GewStG das Bedürfnis für eine einheitliche Feststellung verneint. Es ist nicht ersichtlich, warum er für die Kooperation gemeinnütziger Körperschaften zu einer anderen Auffassung kommen sollte.

*Umsatzsteuerrechtlich* ist die GbR der Unternehmer, nicht ihr gemeinnütziger Gesellschafter. Bei Bildungs-, Kultur- und Sportveranstaltungen kann eine GbR daher nur vom ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b) UStG Gebrauch machen, aber nicht von den Befreiungen des § 4 Nr. 22 Buchst. a) und b) UStG. Eine an der originären Tätigkeit orientierte Umsatzsteuerbefreiung von Kooperationen scheitert an der Notwendigkeit, die Kooperation selbst als den Unternehmer zu bestimmen. Eine Lösung könnte darin liegen, in § 4 Nr. 22 UStG eine dem § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b) UStG nachgebildete Ausdehnung auf die entsprechenden Leistungen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften der genannten individuell befreiten Unternehmer zu schaffen.

Die BFH-Entscheidung vom 20.3.2014 reklamiert eine vom Ertragsteuerrecht und Gemeinnützigkeitsrecht vollkommen unabhängige umsatzsteuerliche Wertung jeder Leistung. Der ermäßigte Steuersatz ist danach für Sponsoring-Duldungsleistungen nicht mehr anwendbar. Dies betrifft die einzelne gemeinnützige Stiftung, aber auch Kooperationen.

Eine Mittelweitergabe im engeren Sinn wird regelmäßig keinen Leistungsaustausch darstellen. Beim Kostenausgleich zwischen Kooperationspartnern kommt es darauf an, ob ein Leistungsaustausch vorliegt. Die für Zuschüsse entwickelten umsatzsteuerlichen Grundsätze sind anwendbar. Es erscheint sinnvoll, im Einzelfall zu prüfen, ob die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie für Kooperationen von gemeinnützigen Stiftungen eine Besserstellung gegenüber dem nationalen Umsatzsteuerrecht bietet, insbesondere aufgrund der Rechtsformneutralität.

## VI. Summary

Cooperation between non-profit foundations can take diverse forms. There is not one uniform definition. The condition for the admissibility of cooperation is compliance with the principle of directly pursuing the tax-privileged purpose. The *non-profit law* regulations governing auxiliary entities and umbrella organizations are to be found in section 57 (1) and (2) of the German Fiscal Code (AO) and those relating to “activities having no detrimental effect on tax privilege” such as passing on funding, procuring funding, asset endowment and the allocation of employees and premises, are embodied in section 58 nos. 1 to 5 AO. Following the change in the case law of the Federal Fiscal Court, an auxiliary entity may now be a non-profit entity itself if it simultaneously pursues its own statutory purposes and makes an autonomous, independent contribution of its own.

There are several *forms of business entities* available for cooperation under *company law*, especially an association (*Gemeinschaft*), a partnership under the German Civil Code (GbR partnership), a society (*Verein*) and a company with limited liability (GmbH). One significant aspect to be considered when selecting the type of legal form, will be the duration of the cooperation on account of the costs arising.

In addition, *taxation* is afforded a great deal of significance, as tax treatment is not equal for all forms of business entities. A partnership cannot be non-profit *de lege lata*. It is therefore the GbR partnership that is at the centre of the taxation problems of cooperation. This ensues from the fact that a GbR partnership can be created by an implicit act whenever, in legal relations, persons act as representatives of an impliedly constituted entity.

From the perspective of *income tax law*, the type of income is established in the determination procedure of the GbR partnership pursuant to section 180 (1) no. 2 b) AO. As a GbR partnership cannot have non-profit status, only the types of income set forth in the German Income Tax Act are conceivable here. There can be no determination of non-profit law spheres such as the (tax-exempt) non-material area, (tax-free) asset management or an economic business operation in the form of a (tax-free) dedicated activity (*Zweckbetrieb*). Dedicated activity is regularly subsumed under

(taxable) business income. Rental and capital income is infected by the business element. At GbR level, income is therefore subject to trade tax although the income is originally tax free. Only with regard to corporation tax can the partners' tax office determine that income from a dedicated activity and asset management is tax free. The Association of German Foundations (*Bundesverband deutscher Stiftungen*) has proposed resolving the trade tax problem by expanding the exemption of section 3 no. 6 Trade Tax Act (GewStG) to encompass the collaboration of the corporations named there. In a more far reaching manner, it is possible to envisage a proportionate exemption for non-profit partners insofar as the cooperation also has profit-making partners (in order to expand the financial basis of the cooperation).

This begs the question of whether it is desirable or possible for a GbR partnership to have non-profit status. One reason for denial of such status hitherto, lies in the fact that as a partnership and without legal personality of its own, a GbR partnership is less self-contained than a corporation. But a GbR partnership has been recognized as having the capacity to perform legal acts for some time now. In the case of a non-profit GmbH or stock corporation (AG), the separation of the non-profit purpose from the interests of the shareholders also has to be guaranteed by the statutes. The prohibition of profit distribution to (profit-making) shareholders and the tying of assets to non-profit purposes in the event of liquidation constitute problems that are easy to resolve. Why should this be impossible to achieve in a GbR partnership? Moreover, with partners that are purely non-profit, there would not even be any possibility of having an ultimate misuse of funds.

Yet for a GbR partnership of this type it would be necessary to have a determination procedure where the determination does not relate to the types of income set forth in the Income Tax Act, but to the taxation spheres of non-profit law.

Participation by profit-making GbR partners is scarcely conceivable, however. Such partners would need to have a second determination of the GbR partnership's income in addition to determining the income attributable to the non-profit spheres, so as to enable a (taxable) profit share to be allocated to the profit-making partners. In this case, the possibility of participating in non-profit projects must probably remain

restricted to a non-profit GmbH where, in the absence of the transparency principle, the taxation classification of the participants has no relevance.

It is put up for discussion whether or not taxation appropriate to the ever more significant non-profit sector could be more easily achieved by the concept of a “*cooperation association*” (*Kooperationsgemeinschaft*). This could follow the paradigm of the joint venture embodied in section 2a GewStG, but would only be open to non-profit members – just as the joint venture is restricted to business co-entrepreneurship. The transparent relationships required for taxation would be achieved by limiting the cooperation to one single project. This project would have to be described precisely by entering into a respective agreement. The cooperation association would not require non-profit status of its own. The income would be allocated proportionately to each cooperation partner in accordance with that partner’s participation quota. As with section 2a GewStG, there would be no need for a uniform and separate procedure to determine the bases of taxation. The proportionate shares could be directly attributed to the respective tax sphere of each individual member. All existing exemption regulations under individual statutes would continue to apply.

The legislator has denied that joint ventures pursuant to section 2a GewStG need to have a uniform determination. There is no indication as to why the legislator should be of a different opinion when it is a question of cooperation between non-profit corporations.

Under VAT law, it is the GbR partnership which is the entrepreneur, not its non-profit partners. In the case of educational, cultural and sports events, a GbR partnership can therefore only make use of the reduced rate of tax pursuant to section 12 (2) no. 8 b) VAT Act (UStG), but not of the exemptions set forth in section 4 no. 22 a) and b) UStG. A VAT exemption for a cooperation based on its original activity fails due to the need to determine the cooperation itself as the entrepreneur. A solution to this problem could lie in creating in section 4 no. 22 UStG, a broader provision emulating that of section 12 (2) no. 8 b) UStG to encompass the respective services by partnerships and associations without legal personality between the named individually-exempted entrepreneurs.

The Federal Fiscal Court (BFH) ruling of 20 March 2014 demands a VAT

evaluation of each service that is completely independent of income tax law and non-profit law. Accordingly, the reduced rate of taxation is no longer applicable to sponsoring services that are acquiesced to (*Sponsoring-Duldungsleistungen*). This affects both an individual non-profit foundation and also a cooperation.

Passing on funding in the narrower sense of the term does not generally constitute an exchange of services. When costs are offset between cooperation partners, the relevant issue is whether there is an exchange of services. The VAT principles developed for subsidies are applicable. It appears advisable to verify in individual cases whether the Council Directive on the common system of value added tax offers an improved situation for a cooperation between non-profit foundations as compared with national VAT law, in particular due to the equal treatment irrespective of the legal form.

- 
- \* Diplom-Volkswirt Dr. *Harald Schotenroehr*, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und *Christoph Bergedick* LL.M., Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, Steuerberater sind Partner bei der HSMV – Hansen Schotenroehr Müller Voets Partnerschaftsgesellschaft mbB, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Düsseldorf.
- 1 *Schunk*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO, Diss. Hamburg, 2014, S. 16.
  - 2 BFH, Urt. v. 7.3.2007 – I R 90/04, BStBl. II 2007, 628.
  - 3 *Hüttemann/Schauhoff*, Die “unmittelbare Gemeinnützigkeit” – eine unmittelbare Gefahr für gemeinnützige Körperschaften, FR 2007, 1133.
  - 4 BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.
  - 5 BFH, Urt. v. 6.2.2013 – I R 59/11, BStBl. II 2013, 603.
  - 6 BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984 Nr. 6.
  - 7 BMF, Schreiben v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 83.
  - 8 AEAO Nr. 2 S. 4 zu § 57 AO.
  - 9 AEAO Nr. 2 S. 9 zu § 57 AO.
  - 10 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, § 4 Rn. 4.41.
  - 11 Palandt/*Sprau*, BGB, 74. Aufl. 2015, Einf. vor § 662 Rn. 2.
  - 12 Palandt/*Sprau*, BGB, 74. Aufl. 2015, Einf. vor § 675 Rn. 1.
  - 13 MüKo/K. *Schmidt*, BGB, 6. Aufl. 2013, § 741 Rn. 2.
  - 14 BGH, Urt. v. 30.4.1984 – II ZR 202/83, WM 1984, 873.
  - 15 MüKo/*Ulmer/Schäfer*, BGB, 6. Aufl. 2013, Vor § 705 Rn. 101.
  - 16 BGH, Urt. v. 20.5.1981 – V ZB 25/79, NJW 1982, 170; MüKo/*Ulmer/Schäfer*, BGB, 6. Aufl. 2013, § 705 Rn. 112.
  - 17 MüKo/*Ulmer/Schäfer*, BGB, 6. Aufl. 2013, Vor § 705 Rn. 100.

- 18 MüKo/K. Schmidt, BGB, 6. Aufl. 2013, § 741 Rn. 6.
- 19 Staudinger/Langhein, BGB, Neubearbeitung 2008, Vor § 741 Rn. 12.
- 20 MüKo/K. Schmidt, BGB, 6. Aufl. 2013, § 741 Rn. 2.
- 21 MüKo/K. Schmidt, BGB, 6. Aufl. 2013, § 741 Rn. 4, 7.
- 22 LG Neubrandenburg, Urt. v. 31.3.1988 – 3 T 259/97, NJW-RR 1998, 1564.
- 23 Staudinger/Langhein, BGB, Neubearbeitung 2008, § 741 Rn. 20.
- 24 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 3 I 1.
- 25 Staudinger/Habermeier, BGB, Neubearbeitung 2003, Vor § 705 Rn. 1.
- 26 BFH, Urt. v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1564.
- 27 Brandmüller/Sauer, Bonner Handbuch Personengesellschaften, Loseblatt, Stand Januar 2007, Fach E, Rn. 220.
- 28 Palandt/Sprau, BGB, 74. Aufl. 2015, § 705 Rn. 20 f.; MünchHdb.GesR I/Schücking, 1. Auflage 1995 § 1 Rn. 5.
- 29 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage 2015, § 2 Rn. 2.17; AEAO Nr. 2 zu § 58 Nr. 2.
- 30 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO und FGO, Loseblatt, Stand Dezember 2014, § 180 Rn. 172.
- 31 BFH, Urt. v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679.
- 32 AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1.
- 33 BFH, Urt. v. 27.7.1988 – I R 113/84, BStBl. II 1989, 134.
- 34 BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858.
- 35 Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 mit vielen weiteren Nachweisen.
- 36 BFH, Urt. v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 95, 617.
- 37 BFH, Urt. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 84, 751.
- 38 BFH, Urt. v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63.
- 39 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Fischer, AO und FGO, Loseblatt, Stand Dezember 2014, § 14 Rn. 33; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 113 ff.
- 40 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage 2015, § 7 Rn. 7.34 f.; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010, § 8 Rn. 387, Schotenroehr, Kooperation von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften in Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, DStR 2012, 14.
- 41 Krit. dazu Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116.
- 42 BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858.
- 43 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, Tz 2.
- 44 BFH, Urt. v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577.
- 45 BFH, Urt. v. 10.7.1974 – I R 248/71, BStBl. II 1974, 752, 756.
- 46 So für die Arbeitsgemeinschaft des § 2a Lenski/Steinberg/Sarrazin, GewStG, Loseblatt, Stand November 2014, § 2a Rn. 37, 46.
- 47 Lenski/Steinberg/Sarrazin, GewStG, Loseblatt, Stand November 2014, § 2a Rn. 23.
- 48 BMF-Schreiben v. 27.1.1998 - IV B 2 - S 2241 - 5/98, BStBl. I 1998, 251.

- 49 Lenski/Steinberg /Sarrazin, GewStG, Loseblatt, Stand November 2014, § 2a Rn. 44.
- 50 BMF-Schreiben v. 27.1.1998 - IV B 2 - S 2241 - 5/98, DB 1998, 447.
- 51 BGH, Urt. v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.
- 52 Rau/Dürrwächter/Husmann, UStG, Loseblatt, Stand Dezember 2014, § 1 UStG Rn. 370 ff.
- 53 BFH, Urt. v. 24.1.2008 – V R 3/05, UR 2008, 552.
- 54 BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFH/NV 2014, 1470.
- 55 Wäger, Sportvereine in der Umsatzsteuer: Steuerbare, steuerfreie und steuerermäßigte Umsätze, DStR 2014, 1517.
- 56 BMF-Scheiben v. 13.11.2012, BStBl. I 2012, 1169 und v. 25.7.2014, BStBl. I 2014, 1114.
- 57 Abschnitt 10.2 Abs. 2 UStAE.
- 58 BFH, Urt. v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 sowie mit einem umfangreichen Überblick über Rechtsprechung, Schrifttum und Finanzverwaltung zu Zuschüssen *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rn 51.
- 59 BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.
- 60 BFH, Urt. v. 8.11.2007 – V R 20/05, BStBl. II 2009, 483.
- 61 Hüttemann/Schauhoff, Umsatzsteuerbefreiung für soziale Dienstleistungen – was erlaubt das europäische Mehrwertsteuerrecht?, MwStR 2013, 426.
- 62 Zweifelnd Rau/Dürrwächter /Stadie, UStG, Loseblatt, Stand Dezember 2014 Einf. Rn. 650 f.
- 63 Für die Befreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchst i) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie vgl. Nieskens, Immer Ärger mit der Bildung – Ein Vorschlag zur geplanten, verworfenen und aufgeschobenen Anpassung des § 4 Nr. 21 UStG an das Unionsrecht, UR 2013, 175.
- 64 EuGH, Urt. v. 3.4.2003 – C-144/00, “Matthias Hoffmann”, Slg. 2003, I – 2921; EuGH, Urt. v. 26.5.2005 – C - 498/03, “Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd.”, Slg. 2005, I- 4427.
- 65 BFH, Urt. v. 21.3.2007 – V R 28/04, BStBl. II 2010, 999.
- 66 Rau/Dürrwächter/Tehler, UStG, Loseblatt, Stand Dezember 2014, § 4 Nr. 22 Rn. 108.
- 67 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage 2015, Kapitel 7 Rn 7.155 a.E.



# New Czech Foundation law: A return to European roots?

KATEŘINA RONOVSKÁ / PETR LAVICKÝ\*

- I. Introduction
- II. A short overview of modern history of Czech foundation law (i.e., after 1990)
- III. The conception and sources of inspiration of the new Czech foundation law
- IV. “Multiplicity” of foundation forms
- V. Foundations and foundation funds in the New Civil Code: A basic characterization
  - 1. Purpose of foundation and foundation fund
  - 2. Assets of foundation and foundation fund
  - 3. Internal organization of foundation and foundation fund
- VI. Supervision over foundations/foundation funds and protection of creditors
- VII. Foundation v. foundation fund
- VIII. Conclusion
- IX. Zusammenfassung

## I. Introduction

Many significant changes, both as regards conceptual structure and content, have affected the area of private law in the Czech Republic over the past few years. All these changes have a common denominator, namely the return to the “European roots” of private law. The extent of the changes, effective from 1 January 2014, when the New Civil Code, the Act on Business Corporations and many other legal regulations came into effect, may strike scholars from other, more “stable” legal environments (such as Germany, Switzerland, and Austria) as hard to believe and may be difficult to grasp. Nevertheless, since the large majority of the countries of the former Eastern bloc have reorganized their legal systems in a similar extent, this complexity is not that exceptional.<sup>1</sup>

The New Civil Code (Act No. 89/2012 Sb., further on also “CC”)<sup>2</sup> is a very extensive work with more than three thousand sections. It consists of

five parts:

- The first, general part contains the fundamental provisions as well as passages intended for natural and legal persons (including foundations and foundation funds), representation, things in a legal sense, legal acts, limitation of actions and lapse;
- The second part deals with family law;
- The third part, entitled “absolute property rights” regulates rights *in rem* and inheritance. The final section on rights in rem includes the legal regulation of administration of property of another person, including trust funds;
- The fourth part deals with the law of obligations;
- The fifth part contains common, transitory and final provisions.

The text of the Civil Code bears evidence of many of its sources of inspiration. The strongest inspiration for the new Czech code is probably the Austrian (General) Civil Code: some provisions are taken over directly, others are formulated in a more modern way, and still others reflect the wording of the 1930s government draft of the Czech Civil Code that was never adopted.<sup>3</sup> This was the base onto which were grafted some rules from the existing Civil Code<sup>4</sup> and Commercial Code as well as some provisions inspired by Civil Codes of other countries (German, Swiss, Quebec, etc.). As a result, the new Czech Civil Code is not built on a clear-cut conception that is consistently reflected in all of its provisions. It is, rather, a mosaic or a kaleidoscope of bits and pieces taken over from various Civil Codes. That does not assist in its interpretation and application in legal practice.

The new Czech Civil Code has also substantially affected the field of foundation law. The most important change, as far as the sources of the legal regulation are concerned, consists in the abolishment of the Act on foundations and foundation funds (Act No. 227/1997 Sb.) and the inclusion of the regulation of “foundations” (that means foundation and foundation funds) directly in the Civil Code. As regards the content, we have to praise the broader space allowed to the assertion of the settlor’s will and the attempt to incorporate some of the common trends in the area of foundation law that can be observed in Europe at the beginning of the 21st century.<sup>5</sup>

## **II. A short overview of modern history of Czech foundation law (i.e., after 1990)**

In order to understand the broader context and connections, it is useful to outline the modern history of foundation law in this country. This overview can help us to appreciate the changes that are currently underway.

In post-war history, there were two events that spelt disaster for foundations. These were the entry into power of the Communist regime in 1948 and the cancellation of the legal form of foundations in 1953, after which the assets of the vast majority of foundations were confiscated.<sup>6</sup> It became possible for foundations to be set up again (as independent subjects of law) only as a result of the social changes in 1990 and the adoption of a single provision of the then former Commercial code (section 389b).

This enabled the setting up of many foundations but the inadequacy and fragmentation of the regulation, coupled with the total absence of experience with the operation of foundations, led to the deformation of the actual legal life of what was then a merely emergent sphere. The unsatisfactory situation was to be remedied in 1992 with several provisions of the then valid Civil Code (of 1964) but it failed to deliver the intended effect, i.e. the stabilization of the field. This happened six years after, with the adoption of the Act No. 227/1997 Sb. on Foundations and Foundation Funds (abolished by the Civil Code with effect on 1 January 2014). This act was a comprehensive legal regulation that included both private law and public law features of foundation law inspired by the *Bundesgesetz über Stiftungen und Funds* of 1974 (which already became obsolete in Austria by further developments in the 1990s). The drafters were guided by a more narrow conceptual approach, limiting the purpose of foundations solely to public benefit. This approach was also affected by the doctrine of “charity-concept”, which was partly applied in the countries of Central and Eastern Europe in the 1990s.<sup>7</sup>

All this meant a shift of foundations towards the sphere of public law, the backgrounding of the settlor’s will and role and the limitation of the foundations’ activities to merely distributing foundation contributions.<sup>8</sup> At

the same time, foundations were not sufficiently differentiated from corporate forms and the parameters for their operation were made stricter. While during the first years after its adoption, the act did contribute to the much needed stabilization of the foundation sector, it became obvious with the passage of time that there was a growing desire for more flexibility and space for the assertion of the settlors' will. The regulation also turned out to be quite "demotivating" for settlors because it was one of the strictest regulations in Europe.<sup>9</sup>

Stiftungsrecht in Europa, 2001, p. 573 ef.

Thus, while the foundation sector was enjoying a renaissance of its popularity in Western Europe at the beginning of the 21<sup>st</sup> century, it was merely stagnating in the Czech Republic. It seems that this was one of the major factors (in addition to the desire to return to continental European roots) that led the Czech legislators to the (partial) loosening of the hitherto strongly constrained "straightjacket" of cogent norms of the legal regulation.<sup>10</sup>

### **III. The conception and sources of inspiration of the new Czech foundation law**

Discussing the conceptual approach and sources of inspiration of the new Czech foundation law, as well as the entire Civil Code, is somewhat problematic because the law evidently lacks a clear aim that the regulation hopes to achieve (the same deficiency is found with many other institutes regulated by the Civil Code). Apart from that, the outcome of the legislative work, as well as the work itself, negatively reflects the fact that foundation law stood in the background of legal professionals' interest.

In spite of that, it may be stated that the main inspiration for the regulation of foundations was the German BGB, the Swiss ZGB and partly also the Dutch BW. The decision to include foundation (and association) law in the Civil Code was made at the very beginning of the "recodification work".

This approach reflects not only a change in the structuration but also a confirmation of the fact that foundation and association law is primarily

private law and the decisive factor consists of the autonomy of will of private persons (settlers, members, etc.).

The new Civil Code retains the distinction between foundations and foundation funds, having preserved this from the earlier Act of foundations and foundation funds, which was in use until the effect of the new Civil Code, inspired – among other – by the Austrian *Bundesstiftung und Fund Gesetz* of 1974.

However, a superordinate category was introduced, namely “foundation” (*fundace* in Czech), which is common for legal persons of the fund type. Unlike the earlier regulation, the Civil Code uses the term foundation (*nadace* in Czech, i.e. *Stiftung*) only as an identification of a specific legal form (as distinct from foundation funds). Thus, it is no longer used as a pair term with respect to corporations (that role is assigned to the term “foundation”).

The basic characteristic feature of Czech foundations is their property basis and purpose, which is attained by means of using of foundations’ assets and also some degree of their organization. “Foundations”, however, are always endowed with legal personality (*formal legal conception*).<sup>11</sup> In Germany, however, the expression “*Stiftung*” is much broader because it also refers to some other structures that, while having a property basis and a delimited purpose, are not assigned legal personality by the law (*functional conception*).<sup>12</sup> Unlike the German approach, the category of the “foundation” (*Stiftung*) does not include the “trust fund”,<sup>13</sup> which is functionally similar to *unselbständige Stiftung* or Anglo-American trusts.

#### **IV. “Multiplicity” of foundation forms**

During the so-called first Czechoslovak Republic, as well as after the reconstitution of the foundation sphere between 1990 and 1995, only a single legal form having legal personality was available for the association of property for a certain purpose, namely the form of the “foundation”.

This situation lasted until 1995, when the previously unified conceptual framework became fragmented as a result of the adoption of the Act on *public benefit institutions*, which was construed in the sense of American

*public benefit corporations*. The Act on foundations and foundation funds, which followed in 1997, set the legal grounds for two types of legal persons. However, their purpose became limited to mere accumulation and subsequent distribution of assets for the support of public benefit purposes and goals.<sup>14</sup>

Unfortunately, this fragmentation is not only preserved but also, to a certain extent, even made worse in the new Civil Code. This is because the code increases the “distance” between foundations and foundation funds (e.g. by separating them into two individual subchapters) and introduces also a new special legal form of “*institution*” (*ústav* in Czech, *Anstalt* in German), thereby extending the range of property-based legal forms even further. While the Act on public benefit institutions has since been abolished, the legal regime of existing entities is still governed by this abolished law.

It is not very usual to find such “multiplicity” of foundation forms in European legal regulations. Most legal orders find it more than sufficient to use a single form, namely the foundation, which applies to all of the above-stated entities. The main drawback of the Czech approach concerns the fuzzy boundaries between the individual legal forms.

As a result, there are (and will be) foundations, foundation funds, public benefit institutions and institutions existing alongside each other, whose applicability overlaps in many respects. Some of these legal forms may be more suitable for the attainment of a certain purpose than the other forms. An important role will also be played by their public law regime, mainly the applicable tax regulations. We are leaving aside a discussion of some other, functionally similar institutes for the administration of assets that lack legal personality (e.g. “the trust” fund, *fond svěřenský* in Czech) and the affiliated fund (*přidružený fond* in Czech).<sup>15</sup>

## **V. Foundations and foundation funds in the New Civil Code: A basic characterization**

Every “foundation” may be characterized with reference to three basic (conceptual) features: purpose, assets and a certain degree of organization.

Foundations and foundation funds are also characterized on account of having legal personality that arises by virtue of the legislators' will.

### *1. Purpose of foundation and foundation fund*

The new Civil Code abandons the previous conception of limiting the "foundation" purpose only to "generally beneficial" and follows foreign legal regulations in stating (in a relatively broad manner) that the foundation and the foundation fund may be established to serve a socially or economically beneficial purpose.<sup>16</sup> It is thus mostly left up to the settlor what purpose he lays down in the constituting instrument and what rules he specifies for the use of the assets.

When determining the purpose, the settlor is limited not only by law but also by the prohibition to exercise rights in conflict with *bonos mores* and the public order. It may be held that the purpose of a foundation/fund can be publically or privately beneficial, one-off or long-term, limited to performance to a specific person or persons but also to secure the care of an animal or thing in a legal sense. A special category is constituted by a charitable purpose that consists in the support of a certain group of individuals. The limitations on the purpose are provided mostly in the general regulation of legal persons.<sup>17</sup> We also encounter "foundations" having a mixed purpose (which is typically the case with family foundations/funds). The distinction plays a role mainly in connection with the disposal of the liquidation assets when a "foundation" is terminated and in connection with possible allowances (e.g. under tax law), based on the nature of the public benefit.

The "foundation" is a legal person operating primarily for any legal purposes (but other than business purposes). It sets "foundation" apart from business corporations and "purposeful association of property" that lack of legal personality, namely trust funds: their purpose may also be the attainment (and division) of profits. At the same time, the use of the assets (property) of the "foundation" is always bound to the purpose for which it was set up.<sup>18</sup> The "foundation" should be, above all, a "*servant to the will of its founder*", which limits its potential "expansion" beyond the original purpose.

Principally, the new Civil Code enables "foundations" to carry out



business, as long as the settlor does not exclude or limit this activity in his founding deed. This is a fundamental difference from the previous legal regulation, which essentially excluded any business of foundations and foundation funds. However, business activities may be only a means for the attainment of the goal, i.e. not the aim itself. A “foundation” may carry out business directly, i.e. do business in its own name and at its own account, or by holding property shares in other corporations doing business. However, not every “holding” assets (shares) in business corporations is classifiable as “a business activity” since the administration of one’s own property does not constitute “a business activity”.<sup>19</sup>

## *2. Assets of foundation and foundation fund*

The assets of a “foundation” form the material basis for its activities and the attainment of its purpose. That is why it is hardly conceivable for a foundation to exist without at least some minimal assets. As a way of preventing possible doubts, the previous Civil Code set the minimal amount of (inalienable) foundation assets to be CZK 500,000 (approximately EUR 20,000). With foundation funds, the law does not expressly provide for a minimal amount, but it is anticipated that the settlor will give some assets to it.<sup>20</sup>

The assets of foundation have the nature of a conceptual and necessary property contribution. The contributed means are tied to a particular purpose. The purpose, as determined by the settlor, must be respected not only by the foundation itself during its existence (i.e. by its bodies), but also by the beneficiaries and even the settlor, who should not be able – after setting up a foundation/fund – to modify the manner of its use, unless he reserves the right to do so in the constituting instrument.

## *3. Internal organization of foundation and foundation fund*

As regards the constitution of the internal structure of “foundations”, the new Civil Code leaves a relatively broad space to the settlor because it contains only a few cogent provisions. At the same time, it is expected that the detailed “general part” covering legal persons will apply in a subsidiary manner since it regulates the organizational structure of legal persons and the ways they act externally. The use of dispositive statutory

provisions is possible where there is no autonomous regulation of a “foundation” (e.g. in the constituting instrument or in the statutes).

The new code requires all “foundations” to have two obligatory internal bodies: a statutory body (management board) and a control body, which can be either collective (supervisory board) or individual (reviewer). The necessity of the existence of the control body is supported by the non-existence of members, owners, shareholders or other persons who might carry out supervision over the activities of the internal bodies of “foundations”, mainly the management board.

The Civil Code provides the legal position of the internal bodies of the foundation in section 362 and subsequent sections for the management board; in section 368 and subsequent sections for the supervisory board, and in section 373 and subsequent sections for the reviewer. As regards foundation funds, the Civil Code has a very minimalist regulation of the internal organizational structure: in section 396, subsection 1(d) it provides for the position of the management board, and in section 396, subsection 1(f) it provides for the control body (supervisory board, reviewer).

However, the settlor may also set up advisory bodies or a specialized body whose only power may be to change “foundation” purpose, and also a body for donors and beneficiaries to be represented etc.

The settlor may demonstrate his will either directly in the foundation deed/constituting instrument of a “foundation”, or in its statutes, which is the main “*organizational document*”.

The management board is the “foundation’s” executive body and its powers are oriented both “inside” and “outside”. Its members “create the will of the foundation/fund” with view to the fact that the “foundation” is a pure “fiction”, not existing in the real world and not having any will of its own.<sup>21</sup> Thus, the will of the foundation/fund is replaced by the will of the members of the management board. Their good will is taken to be the will of the foundation/fund.<sup>22</sup>

At the same time, being the statutory representative of the “foundation”, the board also acts externally on behalf of the “foundation” (i.e., it manifests its will) and represents it in all matters.<sup>23</sup> The management board is vested with all powers that are not vested in some other body by

the foundation deed/constituting instrument, law or decision of a public administration body.<sup>24</sup> The management board manages the activities of the foundation/fund, administering its property and deciding on all important issues (often with a preliminary consent of the supervisory board). Management board members must always perform their duties with due diligence.<sup>25</sup>

The main task of the supervisory board, which is the collective body for control and review, is to supervise the activities of other bodies of the “foundation” (mainly the management board) and, to a certain extent, to “counterbalance” their position. The law provides that the supervisory board must appoint the supervisory board only in case of large foundations (but not for foundation funds).<sup>26</sup> It is not impossible, however, that the collective supervisory body is established voluntarily. In case of foundations, the decision is left entirely up to the settlor’s will.

The reviewer is a special internal body of supervision over the activities of “foundations”, acting as a body of control and review. The reviewer must be appointed by the foundation whenever there is no supervisory board. The law provides the settlor with discretion as to the delimitation of the rights and obligations of the reviewer, while preserving the legal limitations.

## **VI. Supervision over foundations/foundation funds and protection of creditors**

The reason for the existence of supervision over “foundation” is, above all, the attempt to preserve assets for the purpose, retain legal certainty and protect third-party rights (of donors, beneficiaries, creditors). There is likewise the public interest in an unproblematic operation of the foundation sector, whose manifestations can be observed in a whole range of provisions of the new Civil Code.

The supervision over “foundation” has two main functions: to protect the “foundation” from its bodies (i.e., the protection of the “foundation’s” interests) and to protect its assets from abuse (i.e., protection in public interest). While there was a stress in the past on the necessity to protect the

society from the misuse of foundation forms against public interests, at present the suitability of the supervision tends to be adduced from the very nature of “foundations”– mainly with view to the fact that unlike corporations, they do not have any members, owners, partners or shareholders endowed by certain control powers.<sup>27</sup>

The public interest in retaining the property for the attainment of the “foundation” purpose is relevant mainly in case of publically beneficial foundations and foundation funds. These are expected to bear the higher standard of supervision. The interest is not so strong in case of private “foundation”, on account of the limited number of beneficiaries and because they do not significantly relate to public life, do not draw tax advantages (or do so only to a limited extent) and do not draw financial means from public budgets.<sup>28</sup>

The Civil Code has a relatively large number of provisions specifying that a court is to decide on some issues relating to foundations and foundation funds under the regime of uncontested proceedings. There are several situations when the drafters of the Civil Code ask the court to interfere, by means of constitutive decision-making, in the legal relations of foundation institutions. These include, above all, the violation of certain legal duties by “foundations” or members of their bodies, the replacement of the settlor’s will, and the protection of third persons.

The most significant example of judicial involvement reacting to the violation of some legal duties consists of the decision to abolish a “foundation”. As early as in the second paragraph of the introductory provision of the Civil Code relating to foundations (Section 306 CC), there is the statement that where a foundation performs some prohibited purpose, the court will terminate its existence even without any motion to do so and will request that it be wound up. Other reasons for the termination of a foundation by court are enumerated in Section 377 CC – these reasons are often reactions to the violation of some basic duties or prohibitions (e.g. a foundation becomes a member having unlimited guarantee to a business company; or it disposes of the foundation principal in an inadmissible way), and where it does not meet its function any longer (e.g., the principal does not bring any proceeds for a period longer than two years; it is not permanently possible for a foundation to meet its

purpose).

A “foundation” may also be abolished for general reasons that apply to any legal person apart from “foundations”. These reasons are listed in Section 172 CC. They include cases when a legal person performs illegal activities in such an extent that it seriously affects public order. The court may start proceedings to abolish a foundation and having it wound up even without a motion – both in cases provided for in Section 172 CC and in Section 377 CC.

The same category includes the repeal of management board members. Section 366 CC asks the management board to repeal any of its members who seriously or repeatedly violate the foundation deed or statutes, or who violate law in a manner clearly affecting the good name of the foundation. The foundation deed may likewise specify additional reasons for the repeal. If the management board fails to repeal its member, the person may be repealed by court upon the motion of a person who has a legal interest in doing so. This also applies to members of the supervisory board (Section 372 CC) and the reviewer (Section 375, subsection 2 CC).

The situations outlined above differ from those situations where the Civil Code asks the court to decide in matters relating to foundations because of the lack of some of the necessary manifestations of will. Thus, for example, it is not impossible that there are several settlors. In that case, they must all act unequivocally in matters relating to the foundation. To prevent any of the settlors to wilfully abuse this regulation, any other settlor may motion the court to replace the consent of a settlor who fails to grant it without a serious reason (Section 309, subsection 3 CC). Another example is the court’s decision-making on the change of the foundation deed. Where the foundation does not have a settlor any longer, e.g. due to his death, the court may decide to change the foundation deed upon the foundation’s motion filed with the consent of the management board. The court’s involvement is also possible where the circumstances have changed so much after the formation of the foundation that they give rise to a reasonable need for a change in the foundation’s internal organization (Section 319 CC) the court may also rule to change the purpose of foundation (Section 321 CC) or to replace the existing purpose with some other, similar purpose (Section 322 CC).

The third group of court involvement in foundation matters concerns those provisions that are motivated by the protection of third persons. Thus, for instance, the transfer of the foundation's registered office abroad is subject to a court's approval under Section 316 CC. The court will refuse to agree with such a transfer if it could threaten the reasonable interests of persons who should be the beneficiaries of the foundation grants. In this case, then, the court protects the beneficiaries. In some other cases, the range of persons subject to protection is broader. For instance, section 318, subsection 2 CC enables any person whose rights are affected by a change of the foundation deed to file a motion with a court to rule on the invalidity of such a change.

## **VII. Foundation v. foundation fund**

As mentioned above, the new Civil Code contains two independent legal forms of "foundation" – foundations and foundation funds. The regulation of foundations is very detailed and elaborate, containing almost 80 statutory provisions. It is evident that it was written primarily for foundations with a publically beneficial purpose. By contrast, the legal regulation of foundation funds is provided for only in a very concise manner, which is almost disproportionate in comparison with the "over-regulated" nature of foundations.

The question thus arises of whether the regulation of foundations can be used in a subsidiary manner for foundation funds. Here, it may be argued that such application is not provided for by the law. Should the subsidiary application be invoked, it would most likely form an unjustified interference in the status of the foundation fund, which cannot be considered as good.

In spite of its brevity, the legal regulation of foundation funds deals with some basic status-related issues. This regulation may be independently functional, since it defines, in combination with the general regulation of foundation institutions and legal persons, the basic framework for the operation of foundation funds. However, should practice show that some rule is missing, there is certainly no obstacle to inferring the applicability

of the individual provisions of the regulation of foundations by analogy,<sup>29</sup> though this will always be a matter of ad hoc argumentation that takes into account the necessity, suitability and usefulness of such a procedure. There is, however, no agreed opinion in this matter yet.

At present time, there are debates about the suitability of adding a rule on the reasonable applicability of the foundation regulation for foundation funds as well. However, we believe that this addition would not solve the above-stated problem. It will always be a matter of interpretation of how to distinguish those specific cases when the law is “silent” on the regulation of foundation funds because it wants to leave free will to the settlor from those cases where the applicability of the general part of legal persons or the provision on the similarity of content and purpose is implicitly presumed. In any case, we need to respect some of the basic principles (mainly the autonomy of the owner’s will and the protection of the status of the person) on which the Civil Code and foundation law as such are constructed.

Although foundations and foundation funds are similar in many respects, their legal regimes also show many differences. While foundations are presumed to have a permanent existence, there is no such requirement placed on foundation funds and it is only up to the settlor whether and how he decides to limit the existence of a foundation fund.<sup>30</sup>

The foundation is obliged to form an inalienable foundation principal. Only proceeds from the assets forming it, as well as some other assets, can be used for the attainment of the foundation purpose. The legal framework for foundations is set. By contrast, the foundation fund may have assets in any amount. Since the assets may even be fully consumed, the regulation of foundation funds does not set the rules for administration of property in such a strict way as in the case of foundations. The settlor of a foundation fund is left with more space to organize the internal organizational structure, choose the range of beneficiaries and decide on the manner of distributing the foundation contributions. Where a foundation fund merges with a foundation, the succeeding institution must always be a foundation.

## **VIII. Conclusion**



The new Czech foundation law aims towards achieving a higher flexibility and extending its scope of application, as is also attested by first signals from legal practice.<sup>31</sup> However, it remains only “half way” in many respects, which reflects the existing uncertainty towards foundations and their position in the Czech legal system and society. The stress of the settlor’s freedom, the strengthening of the private law nature of foundation/foundation funds and the higher flexibility are sometimes perceived with a degree of embarrassment.<sup>32</sup>

In spite of that, we believe that this shift is welcome and should be seen as a “return to *European roots*”. The gradual loosening of the formerly strict rules is counterbalanced by relatively strict general rules for internal organization and administration of assets of another, including the obligation of the members of the bodies of legal person to perform their duties with due diligence etc.

Foundations should enjoy a long-term existence and stability; they must serve their purposes “permanently”, establishing an inalienable principal in the minimal statutory amount (approximately EUR 20,000). The legal regulation of foundations is marked by a certain “over-regulation”. It is evident that it was originally drafted mostly for foundations with a publically beneficial purpose (cf. the delimitation of the requirements for transparency, disposal of the liquidation remains, the reporting and auditing duties, etc.). By contrast, the foundation fund is conceived as a simpler and more operative form of a fund-type legal person. Here, the law merely provides the basic outlines, leaving it very much up to the settlor to “create” the foundation fund according to his needs. It may be argued that this form appears to be suitable also for other than publically beneficial purposes.

## **IX. Zusammenfassung**

Das tschechische Privatrecht wurde in den letzten Jahren durch mehrere bedeutende konzeptionelle und inhaltliche Änderungen beeinflusst, welche die Rückkehr zu den europäischen Wurzeln des Privatrechts bezweckten. Die Änderungen, die am 1. 1. 2014 eingetreten sind, nachdem das neue

Bürgerliche Gesetzbuch, das Gesetz über die Handelsgesellschaften und andere Gesetze in Kraft getreten waren, sind für die mit „stabilen“ Rechtssystemen vertrauten Leser nicht ganz nachvollziehbar. Andererseits ist diese Entwicklung keinesfalls außergewöhnlich, weil in den meisten Rechtsordnungen der osteuropäischen Länder derartige Änderungen vorgenommen wurden.

Das neue tschechische Bürgerliche Gesetzbuch wurde durch mehrere Rechtsordnungen beeinflusst, insbesondere durch das österreichische Allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch, aber auch durch Rechtsordnungen anderer Länder, (z.B. Deutschland, Schweiz, Quebec). Dieser Umstand hat leider zur Folge, dass dem neuen tschechischen Bürgerlichen Gesetzbuch ein einheitliches Konzept fehlt, das allen Bestimmungen zugrunde liegt. Das neue Bürgerliche Gesetzbuch stellt eher eine Zusammenstellung von Teilen verschiedener Rechtsordnungen dar, was die praktische Anwendung und Auslegung nicht gerade erleichtert.

Das neue tschechische Bürgerliche Gesetzbuch hat auch das Stiftungsrecht wesentlich beeinflusst. Die bisherige gesetzliche Regelung (das Gesetz über die Stiftungen und Stiftungsfonds – Nr. 227/1997 GSlg.) wurde aufgehoben. Die neuen Regelungen zum Stiftungsrecht finden sich jetzt direkt im Bürgerlichen Gesetzbuch.

Inhaltlich räumt das neue Stiftungsrecht der Durchsetzung des Stifterwillens mehr Raum ein und bemüht sich, einige der aktuellen Entwicklungen im Stiftungsrecht in Europa zu Beginn des 21. Jahrhunderts aufzunehmen.<sup>33</sup>

Das neue tschechische Stiftungsrecht wird durch erhöhte Flexibilität und einen erweiterten Anwendungsbereich gekennzeichnet. In vielerlei Hinsicht bleibt es jedoch „auf der Hälfte seines Weges“ stecken. Grund hierfür ist die Unsicherheit, welche Rolle Stiftungen in der tschechischen Gesellschaft und im Rechtssystem einnehmen sollen. Grundsätzlich sind jedoch die neuen Tendenzen im Stiftungsrecht, die die Rückkehr zu den europäischen Wurzeln bezwecken, zu begrüßen.

---

\* *Kateřina Ronovská*, works as an associate professor at the Faculty of Law, Masaryk University, Brno, Czech Republic. She teaches civil law, foundation and trust law and is involved in the systematic study of this field in the European

context. *Petr Lavický*, works also at the Faculty of Law, Masaryk University, Brno, Czech Republic. He teaches and does research mainly in the field of civil procedure law.

- 1 For more details see (in English): Lavický/Hurdík et al., *Private Law Reform*, 2014.
- 2 For the text of the new Czech CC see translation to English, German, French and Russian languages on the website of Czech Ministry of Justice <http://obcanskyzakonik.justice.cz/preklady/>.
- 3 The Austrian Civil Code (ABGB) was in effect in the Czech lands also after the formation of Czechoslovakia. The work on the new codification was started in order to unify the private law regime in the whole Czechoslovakia. This is because, after the formation of Czechoslovakia, Hungarian private law was taken over in Slovakia. For that reason, also the government proposal of the unifying Civil Code was not meant to bring any radical changes apart from some minor modernizations to the Austrian Civil Code, which had already been 100-year old at that time.
- 4 No. 40/1964 Coll., till 31.12. 2013.
- 5 *Ronovská*, Foundations in the Czech Republic: Yesterday, Today and Tomorrow, in: Prele (eds.), *Developments in Foundation Law in Europe*, 2014, p. 35 ef. 158
- 6 The only foundation to have survived 1953 was Nadání Josefa, Marie a Zdenky Hlávkových (Hlávková Foundation), which acts until today to the support of education for the Czech nation.
- 7 *Hondius*, Panorama of Trends and Developments of Foundation Law in Europe, in: Hopt/Reuter,
- 8 The overall conception and content of the Act on Foundations and Foundation Funds was affected by the adoption of Act No. 248/1995 Sb., on Publicly Beneficial Institutions. Based on the model of American “public benefit corporations”, the latter introduced into the Czech legal system a new legal form aimed at the provision of publically beneficial services, which negatively affected the uniform understanding of foundations. However, the subsequent development shows that this legal “transplantation” did not bring the desired effect. Rather, it has led to a “confusion of terms”. In many Central European countries, this concept has been overcome. For more details, see also *Hondius*, Panorama of Trends and Developments of Foundation Law in Europe, in: Hopt/Reuter, *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, p. 580 ef.
- 9 See Feasibility study on European Foundation Staute (EFS), [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/eufoundation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/company/eufoundation/index_en.htm).
- 10 The Act on Foundations and Foundation Funds was abolished by the New Civil Code as of 1 January 2014 and the legal regime of existing foundations and foundation funds was shifted by means of (the fiction of) a transitory provision to the “new” regime. As regards the liberalization of foundation law in the New Civil Code, this “change” has not resulted in any major problems.
- 11 For the “formal” vs. “functional” legal conception, cf. Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, §§ 80 – 89, marginal

- no. 3.
- 12 Ibid.
- 13 The trust fund may be likened, as far as the functional point of view is concerned, to foundation institutions (mainly the foundation fund). However, it does not have legal personality, having an obligational nature of rights in rem. For a comparison of the trust fund and the foundation fund, cf. *Havel/Ronovská*, New Instruments of the Fiduciary Administration of Assets after the Recodification of Private Law in the Czech Republic – Foundation Fund, Trust fund, Affiliated Fund, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, p. 177 ef.
- 14 However, this approach soon turned out to be unsuitable and was surpassed by later amendments.
- 15 For more details, see *Havel/Ronovská*, New Instruments of the Fiduciary Administration of Assets after the Recodification of Private Law in the Czech Republic – Foundation Fund, Trust fund, Affiliated Fund, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, p. 178.
- 16 § 306 subsection 1 CC in case of foundations and § 394 CC in case of foundation funds. 162
- 17 § 145 CC – prohibited purposes of legal persons.
- 18 § 303 CC.
- 19 The boundary between business activities and administration of property was addressed, among others, also by the European Court of Justice in its decision of *Cassa di Risparmio di Firenze* (C-222/04), see: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-222/04>.
- 20 § 396 subsection 1(d) CC.
- 21 This conceptual approach is expressed, among other, in § 151 subsection 1 CC.
- 22 § 151 subsection 2 CC.
- 23 § 164 CC.
- 24 § 163 CC.
- 25 § 159 subsection 1 CC: “Whoever assumes the office of a member of an elective body shall vow to perform it with the required loyalty and necessary knowledge and diligence. A person is deemed to act carelessly if he is not capable of due managerial care and fails to draw consequences for himself if he knew this at the time of appointment or during the performance of the office.”
- 26 The law requires the supervisory board to have at least three members where the capital of the foundation exceeds the amount of CZK 5,000,000 (§ 368 subsection 2 CC).
- 27 For more details, see *van Veen*, Stiftungsaufsicht in Europa, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, 2007, p. 257 and subsequent pages.
- 28 For more details on the supervision of foundations, see the chapter on the business activities of foundations in Europe. Cf. also *Ronovská*, Nové české nadační právo v evropském srovnání, 2012, pp. 193ff. 166
- 29 § 10 subsection 1 CC.
- 30 A foundation fund may likewise be established for a permanent or indefinite period of time. 168

- 31 The increased interest is attested, among other, by the number of students of foundation law.
- 32 In the Czech Republic, this is not so much a conflict between conservatives and liberals but, rather, proponents of the “charity” concept and the traditional European (formalist) approach adopted in the Civil Code.
- 33 *Ronovská, K.*, Foundations in the Czech Republic: Yesterday, Today and Tomorrow, in: Prele (eds.), *Developments in Foundation Law in Europe*, 2014, p. 35 ef. 170

# Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2014\* in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

- I. Gesetzgebung
- II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen
- III. Aus der Finanzrechtsprechung
  - 1. EuGH-Entscheidungen
  - 2. BFH-Entscheidungen
  - 3. Entscheidungen der Finanzgerichte
- IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen
  - 1. BMF-Schreiben
  - 2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

## **I. Gesetzgebung**

### *1. Mindestlohngesetz*

Seit dem 1.1.2015 können alle in Deutschland beschäftigten Arbeitnehmer unabhängig von der Branche, in der sie tätig sind, einen Mindestlohn von 8,50 Euro je Zeitstunde verlangen.<sup>1</sup> Auch gemeinnützige Körperschaften haben diesen Mindestlohn zu zahlen. Allerdings sind hier einige Besonderheiten zu beachten. Für ehrenamtlich Tätige beispielsweise gibt es eine Ausnahmeregelung. Von einer “ehrenamtlichen Tätigkeit” im Sinne des § 22 Abs. 3 MiLoG ist immer dann auszugehen, wenn sie nicht von der Erwartung einer adäquaten finanziellen Gegenleistung, sondern von dem Willen geprägt ist, sich für das Gemeinwohl einzusetzen<sup>2</sup>. Liegt diese Voraussetzung vor, sind auch Aufwandsentschädigungen für mehrere ehrenamtliche Tätigkeiten, unabhängig von ihrer Höhe, unschädlich. Auch Amateur- und Vertragssportler fallen nicht unter den Arbeitnehmer-Begriff, wenn ihre ehrenamtliche sportliche Betätigung und nicht die finanzielle Gegenleistung für ihre Tätigkeit im Vordergrund

steht.<sup>3</sup>

## *2. Europäische Stiftung*

Am 16. Dezember 2014 hat die EU-Kommission ihr Arbeitsprogramm für das Jahr 2015 vorgelegt.<sup>4</sup> Das bereits 2012 angeschobene Vorhaben, der sogenannten Europäischen Stiftung eine eigene supranationale Rechtsform zu geben, ist hieraus bedauerlicherweise wieder gestrichen worden. Die Europäische Stiftung wurde ursprünglich als Parallelstruktur zu den Stiftungen der einzelnen Mitgliedsstaaten konzipiert. Die nationalen Stiftungen sollten sich in Europäische Stiftungen umwandeln können, sofern sie ihre Gemeinnützigkeit, ihre grenzüberschreitende Tätigkeit sowie 25.000 Euro Stiftungskapital hätten vorweisen können. Mit der Registrierung in einem EU-Mitgliedsstaat hätten sie Rechtspersönlichkeit erlangen sollen und steuerlich genauso behandelt werden sollen wie die nationalen Stiftungen im jeweiligen Land. Dabei wurde auch erstmals definiert, was nach europarechtlichem Verständnis als gemeinnützig gelten sollte. Vor allem gegen diese steuerlichen Vorschriften hatten sich jedoch die Mitgliedstaaten gewandt.<sup>5</sup> Es wird abzuwarten bleiben, ob diese begrüßenswerte Idee künftig noch einmal aufgenommen wird.

## **II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen**

### *1. BGH zum Schadensersatzanspruch einer Stiftung gegen den Alleinvorstand*

Mit Urteil vom 20.11.2014 entschied der BGH über den Schadensersatzanspruch einer Stiftung gegenüber ihrem ehemaligen Alleinvorstand.<sup>6</sup> Die Stiftung hatte aufgrund von Anlagen in unzulässiger Art und Weise und einer insgesamt pflichtwidrigen Vermögensverwaltung des Alleinvorstands große finanzielle Verluste hinzunehmen. Die Mitglieder des Kuratoriums als Kontroll- und Aufsichtsorgan hatten dem Vorstand, obwohl sie vom Abschmelzen des Stiftungsvermögens Kenntnis hatten, zwar keine klaren Anweisungen erteilt. Gleichwohl entschied der



BGH, dass die Norm des § 254 BGB auf diesen Fall nicht anwendbar sei, so dass es auf ein etwaiges Mitverschulden der Stiftung nicht ankam.

## *2. BGH zur Angabe einer Nebentätigkeit im Vorstand eines gemeinnützigen Vereins*

Die im Notarvertreterbestellungsfragebogen nachgefragten Nebentätigkeiten betreffen dem Wortsinn nach nur genehmigungsbedürftige Nebentätigkeiten, entschied der BGH mit Beschluss vom 17.3.2014.<sup>7</sup> Zwar berufe sich das Formular zur Bestellung eines Notarvertreters ebenso auf § 8 BNotO wie das Formular zur Bestellung eines Notars. Dem Notarformular sei jedoch zusätzlich eine Erläuterung beigelegt, dass unabhängig von der Genehmigungsbedürftigkeit jede Nebentätigkeit anzugeben sei. Diese Erläuterung enthalte das Formular für Notarvertreter gerade nicht. Die Tätigkeit im Vorstand eines gemeinnützigen Vereins, der keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreibt, falle nicht in den Anwendungsbereich des § 8 BNotO, weshalb diese Tätigkeit zu Zwecken der Notarvertreterbestellung nicht anzugeben sei. Die Nichtangabe dieser Tätigkeit könne nicht zu einer mangelnden persönlichen Eignung im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 BNotO führen.

## *3. KG Berlin zur Begründung des Ausschlusses eines Vereinsmitglieds*

Durch die Regelung des § 34 BGB kann einem Vereinsmitglied bei der Abstimmung über seinen eigenen Vereinsausschluss nicht generell das Stimmrecht entzogen werden. Aufgrund der Nachhaltigkeit dieses Ausschlusses bedarf es außerdem einer besonderen Rechtfertigung des Eingriffs. So entschied das KG Berlin mit Beschluss am 3.3.2014.<sup>8</sup> Laut Satzung des (in casu) Tierschutzvereins müsse ein Beschluss zum Ausschluss auf Vorschlag des gesamten Vorstandes, also einstimmig, gefasst werden. Es sei allerdings nicht davon auszugehen, dass der Auszuschließende seinem eigenen Ausschluss zustimme. Weiterhin sei der Ausschlussbeschluss weder eine Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit dem betroffenen Mitglied, noch werde durch ihn die Erledigung eines Rechtsstreits eingeleitet, was § 34 BGB verlangt. Die Verankerung von Stimmrechtsverboten in der Vereinssatzung bleibt aber abseits dessen laut

KG Berlin zulässig, jedoch waren in casu die satzungsmäßigen Ausschlussgründe nicht gegeben.

#### *4. KG Berlin über Schiedsgericht oder Vereins-/Verbandsgericht*

Mit Beschluss vom 28.3.2013 befasste sich das KG Berlin mit der Unterscheidung von Schiedsgerichten und Vereins- bzw. Verbandsgerichten.<sup>9</sup> Die in vorangegangenen Rechtsstreitigkeiten beteiligte Bundesschiedsstelle ist als Vereins- bzw. Verbandsgericht selbst ein Organ des Verbandes und handelt somit für den Verein bzw. Verband. Ein solches Gericht wendet das in der Satzung festgelegte Recht an und untersteht der vollständigen Überprüfbarkeit der ordentlichen staatlichen Gerichte. Im Gegensatz hierzu treten echte Schiedsgerichte an die Stelle der staatlichen Gerichte, weshalb hierdurch der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen ist und die gesprochenen Schiedssprüche rechtlich bindende Wirkung haben. Ein echtes Schiedsgericht muss den rechtsstaatlichen Anforderungen genügen und unabhängig und unparteiisch sein.

#### *5. KG Berlin zur Anwendbarkeit des § 565 BGB bei Weitervermietung durch einen gemeinnützigen Verein*

Mit rechtskräftigem Urteil vom 6.1.2014 nahm das KG Berlin zur Anwendbarkeit des § 565 BGB im Falle der Weitervermietung durch einen gemeinnützigen Verein Stellung.<sup>10</sup> Fungiert ein Verein, der seiner Satzung nach ausschließlich gemeinnützige und mildtätige, jedoch keine wirtschaftlichen Zwecke verfolgt und es zu seinen Aufgaben zählt, Wohnraum zu vermitteln, als Zwischenmieter, so ist das Merkmal der gewerblichen Weitervermietung des § 565 BGB nicht erfüllt. Selbst wenn der Verein unter Missachtung seiner Satzung den Wohnraum mit einem Gewinnaufschlag weitervermietet, führt dies nicht zu einer Anwendung des § 565 BGB. Auch für eine analoge Anwendung findet sich danach kein Raum.

#### *6. KG Berlin zur Abgrenzung zwischen Ideal- und wirtschaftlichem Verein*

Das KG Berlin hat mit Beschluss vom 23.6.2014<sup>11</sup> entschieden, dass ein Verein, der an einer nicht gemeinnützigen Tochtergesellschaft beteiligt ist,

nicht als Idealverein i.S.v. § 21 BGB im Vereinsregister eingetragen werden könne. Ein Verein, der laut seiner Satzung Unternehmen gründen und sich an diesen beteiligen könne, nehme untermittelbar selbst am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teil und sei daher vielmehr als wirtschaftlicher Verein i.S.v. § 22 BGB einzustufen. Ein Idealverein könne nur dann angenommen werden, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Hauptzweck des Vereins untergeordnet bliebe. Die Entscheidung steht im Widerspruch zum ADAC-Urteil des BGH aus dem Jahre 1982<sup>12</sup>, so dass abzuwarten bleibt, ob auch dem ADAC der Vereinsstatus aberkannt wird.

#### *7. Brandenburgisches Oberlandesgericht zur Eintragung eines Idealvereins*

Das OLG Brandenburg hat in seinem Beschluss vom 10. September 2014<sup>13</sup> entschieden, dass ein Verein, dessen Vereinszweck anderen Gesetzen widerspreche, nicht als Idealverein im Vereinsregister eingetragen werden könne. In dem Fall wollten Jurastudenten der Universität Frankfurt/Oder einen Idealverein gem. § 21 BGB gründen, der den Zweck haben sollte, eine kostenlose außergerichtliche Rechtsberatung anzubieten. Dieser Vereinszweck sei nach Ansicht des Gerichts aber nicht mit § 7 des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG) vereinbar, wonach die von Vereinen erbrachten Rechtsdienstleistungen nur im Rahmen des satzungsmäßigen Aufgabenbereichs und nur für Mitglieder erlaubt sind. Gegen die Eintragung sprach weiterhin, dass die Rechtsberatung alleiniger Satzungszweck war, jedoch das Erbringen der Rechtsdienstleistungen in einem Idealverein nur von untergeordneter Bedeutung sein dürfe.

#### *8. OLG Celle zur Ersatzlandbeschaffung in der Landwirtschaft*

Nur wenn Ersatzland zu Zwecken der Eigenbewirtschaftung erworben werde, sei diese Beschaffung gem. § 8 Nr. 7 Buchst. a bzw. Buchst. b GrdstVG privilegiert, machte das OLG Celle in seinem Beschluss vom 13.1.2014 deutlich.<sup>14</sup> Bei einer Verpachtung des Grundstückes an einen Landwirt werde der Verpächter allerdings nur wie eine Liegenschaftsverwaltung, die ihre Grundstücke lediglich verwaltet, tätig, wofür die Privilegierung nicht greife. Eine aktive Landwirtschaft wollte

die Klägerin in casu darüber hinaus nicht betreiben, da sie dadurch ihre Gemeinnützigkeit gefährdet sah.

#### *9. OLG Düsseldorf zur Auslösung und Liquidation eines vermögenslosen Vereins*

Bestehendes Vermögen ist die Voraussetzung für die Liquidation eines Vereins. So urteilte das OLG Düsseldorf mit Beschluss vom 21.8.2013.<sup>15</sup> Ohne vorhandenes Vermögen könne nicht liquidiert werden, weshalb ein vermögensloser Verein ohne die Durchführung einer Liquidation mit dem Auflösungsbeschluss ipso jure aufhöre zu existieren. Nichtsdestotrotz müssten Liquidatoren bestellt und angemeldet werden, um etwaige Haftungsfragen zu klären. Der Anmeldung der Liquidatoren sei außerdem der Zusatz, dass es sich um einen vermögenslosen Verein handelt, zuzufügen.

#### *10. OLG Hamm zur Sicherungspflicht eines Vereins beim Vereinsausflug*

Mit Urteil vom 6.2.2014 entschied das OLG Hamm über die Reichweite der Sicherungspflichten eines Vereins im Rahmen einer durch diesen veranstalteten Radtour.<sup>16</sup> Grundsätzlich hätten die Organisatoren Sicherungspflichten für die Teilnehmer der Radtour zu erfüllen. Im Falle einer Verletzung dieser Pflichten könnten den Verein Schadenersatzansprüche aus einem zum Mitglied bestehenden Sonderrechtsverhältnis oder aus Deliktsrecht treffen. Der Verein könne allerdings darauf vertrauen, dass ein einzeln fahrender Nachzügler selbst auf die Beachtung der geltenden Verkehrsregeln achte. Bei einem selbst verschuldeten Unfall läuft der Verein also in einem solchen Falle nicht Gefahr, sich schadenersatzpflichtig zu machen.

#### *11. OLG Hamm zur Beschlussnichtigkeit bei nicht satzungskonformer Einberufung der Versammlung*

Mit Urteil vom 18.12.2013 stellte das OLG Hamm erneut klar, dass Beschlüsse und Wahlen einer Mitgliederversammlung unwirksam sein können, wenn die Mitgliederversammlung nicht der Vereinssatzung entsprechend einberufen wurde.<sup>17</sup> Die Einladung zur Mitgliederversammlung diene dem Interesse aller Mitglieder an einer

ordnungsgemäßen Willensbildung. Das Recht zur Teilnahme an der Versammlung ist somit ein existenzielles Mitgliedschaftsrecht. Im vorliegenden Fall hätte die Einladung in der Mitgliederzeitschrift veröffentlicht werden sollen. Dies erfolgte nicht. Anstelle dessen erhielten die Mitglieder die Einladung zuerst als E-mail-Newsletter und anschließend eine korrigierte Einladung per Infopost der Deutschen Post. Hiermit werde allerdings oft Werbung verschickt. Zusätzlich sei kein Absender erkennbar gewesen. Eine solche Form der Einladung sah das OLG als unzureichend an.

#### *12. OLG Hamm zu den Voraussetzungen der Bestellung eines Notvorstandes für eine Stiftung*

Das OLG Hamm hat mit Beschluss vom 8. Oktober 2013<sup>18</sup> festgestellt, dass die Amtszeit eines bestellten Gründungsvorstandes nicht durch die Satzungsregelung über die künftige Bestellung von Vorstandsmitgliedern beschränkt werden kann. Die Voraussetzungen des §§ 89, 29 BGB für die Bestellung eines Notvorstandes hätten nicht vorgelegen. Dies wäre nur dann anzunehmen, wenn tatsächlich ein Vorstand gefehlt hätte und die Stiftung dadurch handlungsunfähig gewesen wäre. Vorliegend aber sei der Gründungsvorstand wirksam durch das Stiftungsgeschäft berufen worden und seine Vorstandsstellung bestünde daher weiterhin fort.

#### *13. OLG Karlsruhe zur Eintragung einer Sitzverlegung ins Vereinsregister*

Nennt der satzungsändernde Beschluss zur Sitzverlegung nicht auch gleich das neu zuständige Registergericht, so stellt dies kein Eintragungshindernis dar. So entschied das OLG Karlsruhe mit Beschluss vom 16.10.2013.<sup>19</sup> Ausreichend ist es, wenn gem. § 57 I BGB aus der Satzung hervorgehe, dass der Verein eingetragen werden solle bzw. eingetragen sei. Der Sitz des Registergerichts sei keine Pflichtangabe, weshalb das Fehlen dieser Angabe nicht als Eintragungshindernis gesehen werden könne.

#### *14. OLG Koblenz zum Auskunftsanspruch eines Pflichtteilsberechtigten*

Die Möglichkeit eines Auskunftsanspruch des Pflichtteilsberechtigten über das Nachlassvermögen beschäftigte das OLG Koblenz in seinem

Beschluss vom 5.3.2014.<sup>20</sup> Soweit das Vermögen einer Stiftung liechtensteinischen Rechts dem Nachlassvermögen des Erblassers zuzurechnen ist, haben dessen Erben dem Pflichtteilsberechtigten hierüber Auskunft zu erteilen. Das Vermögen der Stiftung wird dann dem Nachlassvermögen zugerechnet, wenn sich der Erblasser für die gegründete Stiftung mittels eines Treuhandvertrages das jederzeit ausübbare Gründerrecht vorbehält, das von der Stiftung gehaltene Vermögen in sein eigenes zu überführen. Die Stiftung ist dementsprechend zum Nachlassvermögen zu zählen. Auch eine Stiftung mit eigener Rechtspersönlichkeit und eigenständigem Vermögen, über das der Erblasser allerdings in unbegrenztem Umfang Verfügungsberechtigt war und das er somit durch die ihm eröffnete Möglichkeit zur Änderung des Reglements an sich hätte zurückfließen lassen können, sei ähnlich zu behandeln.

#### *15. OLG München zur testamentarischen Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung*

Für die mit dem Nachlassvermögen vorzunehmende Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung durch testamentarische Auflage ist die exakte Bestimmung des Stiftungszwecks ausreichend und die Auflage somit hinreichend bestimmt, entschied das OLG München mit Beschluss vom 20.5.2014.<sup>21</sup> Eine durch Testament bestimmte Person kann dann sowohl die Auswahl des Stiftungsträgers als auch die inhaltliche Abfassung der Stiftungssatzung vornehmen. Prinzipiell sei es zwar verboten, den Gegenstand der Auflage oder die Bestimmung des Auflagenbegünstigten zu delegieren. Jedoch durchbreche die Regelung zur Zweckauflage gem. § 2193 BGB dieses Prinzip. Nach dieser Vorschrift kann der Erblasser, sofern der Zweck einer Auflage bestimmt ist, einem Dritten die Bestimmung der Person, an die die Leistung erfolgen soll, überlassen.

#### *16. OLG Naumburg zum Auskunftsanspruch von Stiftern einer Treuhandstiftung*

Mit Beschluss vom 6.3.2014 stellte das OLG Naumburg fest, dass bzgl. einer einzelnen Stiftung nach Treu und Glauben ein Auskunftsanspruch gegenüber der Treuhandverwaltung bestehen kann.<sup>22</sup> Der Antragsteller

machte sein berechtigtes Interesse an einem solchen Anspruch ausreichend deutlich. Die ihm gegenüber vorgebrachten Vorwürfe hinsichtlich des Stiftungsvermögens, die Streitigkeiten zwischen den verschiedenen Stiftern und die mittlerweile durch einen Umzug bedingte räumliche Entfernung rechtfertigten einen Auskunftsanspruch des Antragstellers. Für die Verweigerung einer Auskunftserteilung sei auf Seiten der Treuhandverwaltung kein Grund ersichtlich, da sie ohnehin verpflichtet sei, den Stiftern die Jahresrechnung vorzulegen.

### *17. OLG Oldenburg zur Gebührenbefreiung eines Vereins*

Mit Beschluss vom 14.10.2013 stellte das OLG Oldenburg klar, dass ein gemeinnütziger Verein aufgrund eines Freistellungsbescheids des Finanzamts nach § 1 Abs. 2 GGebBefrG vorläufig von der Zahlung der Gerichtsgebühren für die Eintragung ins Vereinsregister befreit sei.<sup>23</sup> Nach § 1 Abs. 2 S. 2 GGebBefrG hat der Verein zum Zweck der Befreiung seine steuerrechtliche Behandlung als gemeinnützig nachzuweisen. Als Nachweis dient hierbei unter anderem ein Freistellungsbescheid. Da das Finanzamt die Gemeinnützigkeit nur für die Vergangenheit überprüfen kann, kann auch der entsprechende endgültige Freistellungsbescheid nur für die Vergangenheit vorgelegt werden. Ein aktueller Freistellungsbescheid ist nicht vorzulegen. Aus dem vorherigen Freistellungsbescheid ergibt sich, dass zugunsten des Vereins für die nächsten drei Jahre von der Erhebung der Kapitalertragssteuer Abstand genommen werden soll. Aufgrund der gewollten Gleichschaltung von Steuerbefreiung und Gebührenfreiheit ergibt sich somit auch eine vorläufige Befreiung von den Gerichtskosten.

### *18. OLG Stuttgart zur Antragsberechtigung einer Amtslöschung*

In einem Beschluss vom 30.1.2014 äußerte sich das OLG Stuttgart zur fehlenden Antragsberechtigung bzgl. einer Amtslöschung eines gemeinnützigen Vereins aus dem Vereinsregister.<sup>24</sup> Für die gem. § 395 FamFG vorzunehmende Löschung von Amts wegen antragsberechtigt sei lediglich ein berufsständisches Organ (§ 380 FamFG). Die Beschwerdeführer seien jedoch lediglich gewerbliche Konkurrenten und somit nicht nach § 395 FamFG antragsberechtigt. Die für § 59 Abs. 1



FamFG zum Antrag berechtigende unmittelbare Beeinträchtigung eines eigenen materiellen Rechts könne von den Beschwerdeführern ebenfalls nicht geltend gemacht werden, weshalb ihnen auch hiernach keine Antragsberechtigung zukomme.

#### *19. OLG Zweibrücken zur Einberufung einer Mitgliederversammlung*

Mit Beschluss vom 8.5.2014 befasste sich das OLG Zweibrücken mit einer den Voraussetzungen der Satzung entsprechenden Form der Ladung zur Mitgliederversammlung.<sup>25</sup> Laut Vereinssatzung hatte die Ladung zur Mitgliederversammlung auf schriftlichem Wege zu erfolgen. Im Gegensatz zur Vorinstanz sah das OLG diese Form durch die postalisch versandte Sonderausgabe der Vereinszeitung als erfüllt an. Die Sonderausgabe habe als einzigen Zweck erkennbar die Einladung zur Versammlung mit allen relevanten Informationen enthalten. Das Erfordernis der Unterzeichnung des Vereinspräsidenten als für die Einberufung zuständiges Organ verlange nach keiner eigenhändigen Unterschrift; die satzungsmäßig vereinbarte Schriftform sei nicht als Schriftform im Sinne des § 126 BGB, sondern grundsätzlich als gewillkürte Schriftform im Sinne des § 127 BGB zu verstehen.

#### *20. OLG Zweibrücken zu den Voraussetzungen für die Änderung des satzungsgemäßen Vereinszwecks*

Das OLG Zweibrücken entschied in seinem Beschluss vom 4.7.2013<sup>26</sup>, dass die Änderung des satzungsgemäßen Vereinszwecks gem. § 33 Abs. 1 S. 2 BGB nur mit Zustimmung sämtlicher Vereinsmitglieder möglich sei. Nach Ansicht des OLG sei der Vereinszweck derjenige enge Satzungsbestandteil, in dem der oberste Leitsatz für die Vereinstätigkeit zum Ausdruck gebracht werde und mit dessen Abänderung schlechterdings kein Mitglied bei seinem Beitritt zum Verein rechnen könne. Im konkreten Fall stellte das Gericht fest, dass keine Änderung des Vereinszwecks vorlag, sondern die Zweckbestimmung des Vereins nur erweitert wurde, sodass die abgegebene Stimmmehrheit von dreiviertel der Stimmen für die Satzungsänderung gem. § 33 Abs. 1 S. 1 BGB ausreichend war.

#### *21. LG Köln zu Sponsoring-Verträgen mit finanzschwachen Unternehmen*

In drei parallelen Urteilen am 22.10.2014<sup>27</sup> entschied das LG Köln, dass die Marketinggesellschaft von Bayer 04 Leverkusen Sponsorengelder in Höhe von 16 Millionen Euro an seinen Sponsor TelDaFax zurückzuzahlen habe. Es sei für Bayer Leverkusen absehbar gewesen, dass durch einen Zahlungsrückstand von sieben Wochen und im Umfang von 3,5 Millionen Euro TelDaFax die Zahlungsunfähigkeit drohe. Nach Ansicht des Gerichts greife daher § 143 Abs. 1 S. 1 der Insolvenzordnung (InsO), wonach dasjenige, was durch eine anfechtbare Handlung aus dem Vermögen des Schuldners veräußert, weggeben oder aufgegeben wird, zur Insolvenzmasse zurückgeführt werden müsse.

## *22. BVerwG zur europäischen Tierseuchenschutzverordnung*

Mit Beschluss vom 9.4.2014 legte das BVerwG dem EuGH die Frage vor, ob die europäische Tierseuchenschutzverordnung auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Einrichtung Anwendung findet.<sup>28</sup> Fraglich war, inwiefern die Vermittlung von Tieren als eine wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist, die der Gemeinnützigkeit der Körperschaft entgegensteht und ob diese steuerliche Qualifikation zur Anwendung der Verordnung führt. Der betroffene Verein vermittelte im Rahmen seiner Aktivitäten herrenlose Hunde aus Ungarn gegen eine Schutzgebühr in Höhe von 270 Euro an Dritte und ließ die Tiere von Mitgliedern mit einem Lieferwagen nach Deutschland transportieren. Nach Auffassung des BVerwG ist eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht schon durch die Verfolgung allgemein gemeinnütziger Zwecke ausgeschlossen.

## *23. BVerwG zur Auflösung eines eingetragenen Vereins wegen Völkerverständigungswidrigkeit*

Mit Verfügung vom 2.4.2014 stellte das Bundesministerium des Innern fest, dass der antragstellende Verein, der Spendengelder an die Shahid Stiftung als Teil der Hisbollah weiterleite, aufgrund von Völkerverständigungswidrigkeit verboten und aufgelöst werden solle. Hiergegen erhob der Antragsteller Klage und ersuchte die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes durch Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung der Klage. Hiernach erging am 8.7.2014 ein Beschluss des BVerwG.<sup>29</sup> Dieser stellte die aufschiebende Wirkung unter zwei

Voraussetzungen wieder her. Dem Antragsteller sei es verboten, Gelder oder Sachgüter an die Shahid Stiftung zu leisten. Er dürfe zudem auch nicht in sonstiger Weise mit der Stiftung zusammenarbeiten. Des Weiteren habe der Antragsteller monatlich eine Auflistung seiner Einnahmen und Ausgaben unter Angabe des Empfängers und Verwendungszwecks beim Bundesinnenministerium vorzulegen. Das BVerwG gewährte somit dem Interesse des Antragstellers an der aufschiebenden Wirkung ein größeres Gewicht, als dem öffentlichen Interesse an einer sofortigen Vollziehung des Vereinsverbots. Die Erfolgsaussichten der Klage gegen das Verbot sind offen.

#### *24. BVerwG zur Abgrenzung eines Vereins*

Im Rahmen einer Beschwerde gegen das Verbot einer Vereinigung beschäftigte sich das BVerwG unter anderem mit der Abgrenzung eines Vereins zu Versammlungen und ähnlichen Zusammenschlüssen.<sup>30</sup> Es handelte sich um mehrere Personen, die sich unter der Bezeichnung „Besseres Hannover“ zusammengeschlossen hatten, um nationalsozialistische Ziele zu verfolgen. Die Abgrenzung richte sich nach § 2 Abs. 1 VereinsG. Hiernach ist unabhängig von der Rechtsform jede Vereinigung ein Verein, in der sich mehrere natürliche und juristische Personen freiwillig und für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck und einer organisierten Willensbildung zusammengeschlossen haben. Die Vereinigung muss somit im Stande sein, losgelöst vom Willen des einzelnen Mitglieds einen Gesamtwillen zu bilden. Hier ist eine Einzelfallbetrachtung anzustellen. Das BVerwG wies die Beschwerde jedoch bereits aufgrund einer mangelhaften Revision des Klägers ab und hatte diese Frage somit nicht zu entscheiden.

#### *25. OVG Berlin-Brandenburg zur Beiladung bei einer Klage der Stiftung*

Im Falle der Klage einer Stiftung, vertreten durch das satzungsmäßig bestimmte Organ zur gerichtlichen Vertretung, gegen eine Maßnahme der Stiftungsaufsicht ist für die Beiladung weiterer Stiftungsorgane oder der Stiftung selbst, vertreten durch ein anderes Organ, nach Beschluss des OVG Berlin-Brandenburg vom 12.11.2013 kein Raum.<sup>31</sup> Durch die Klageerhebung des vertretungsberechtigten Stiftungsvorstandes sei die

Stiftung bereits Verfahrensbeteiligte. Beigeladen werden könnten jedoch nur nicht bereits am Verfahren Beteiligte. Im Rahmen des Verfahrens gegen die Stiftungsaufsicht handele es sich nicht um eine Organstreitigkeit, weshalb auch keine abweichende Regelung getroffen werden müsse. Der antragstellende Ersatzstiftungsrat müsse beigeladen oder satzungsabweichend ausnahmsweise als gerichtlich vertretungsbefugtes Organ anerkannt werden.

#### *26. OVG Bremen zum Verbot der Rockergruppierung “Mongols MC Bremen”*

Das OVG entschied mit Urteil vom 10.6.2014 über das Vereinsverbot der Rockergruppierung „Mongols MC Bremen“. Das Gericht stellte fest, dass der Zweck und die Tätigkeiten des Vereins den Strafgesetzen zuwiderlaufen und sah in dem Vereinsverbot das einzige geeignete Mittel, um die gewalttätige Eskalation mit rivalisierenden Rockerbanden zu verhindern und der weiteren Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung entgegenwirken zu können. Gestützt wurde das Verbot auf Art. 9 Abs. 2 GG.

#### *27. OVG Koblenz zum Verbot der Durchführung von Altkleider- und Schuhsammlungen*

Mit Beschluss vom 2.7.2014 beschäftigte sich das OVG Koblenz mit dem Verbot der Durchführung von Altkleider- und Schuhsammlungen und einem verordneten Zwangsgeld.<sup>32</sup> Bei einer nicht ordnungsgemäßen Durchführung könne die Fortsetzung einer solchen Sammlung verboten werden. An einer solchen ordnungsgemäßen Durchführung mangle es, wenn beim Spender der irreführende und unzutreffende Eindruck erweckt werde, er spende zur Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke. Erwecken Sammelbehälter den Eindruck karitativer Sammlungen, könne dies zu einem Verbot führen. Die Erteilung eines Zwangsgeldes für jede Zuwiderhandlung könne nur zur Erzwingung einer Duldung oder eines Unterlassens, nicht jedoch einer Handlung angedroht werden. Zudem sei auf die Verhältnismäßigkeit des Zwangsgeldes Acht zu geben.

#### *28. Sächsisches OVG zum Drittschutz im Stiftungsrecht*

Mit Beschluss vom 1.7.2014<sup>33</sup> hat das Sächsische OVG festgestellt, dass das Stiftungsrecht gegenüber Dritten keine schützende Wirkung entfalte. Das Stiftungsrecht diene allein dem öffentlichen Interesse und dem Interesse der Stiftung selbst. Einem Dritten (in casu der klagenden Kommune, die sich in ihrer kommunalen Selbstverwaltung beeinträchtigt sah), der durch die Änderung einer Stiftungssatzung mittelbar benachteiligt werde, fehle es schon an einer Klagebefugnis. Er könne daher nicht geltend machen, dass er durch die Maßnahme der Stiftungsaufsicht in seinen eigenen Rechten verletzt sei. Die Klägerin sei hinsichtlich ihrer Rechtsposition aus der Stiftungssatzung und aus den mit der Stiftung geschlossenen Verträgen auf den Zivilrechtsweg verwiesen.

#### *29. VG Ansbach zur Frage der Gemeinnützigkeit bei Einschaltung eines gewerblichen Unternehmens*

Hinsichtlich der Einschaltung eines gewerblichen Unternehmens zu Zwecken der Altkleidersammlung durch eine Stiftung entschied das VG Ansbach mit Urteil vom 26.3.2014, dass diese Sammlung nicht mehr als gemeinnützig gelte, wenn der Gewinn an ein Privatunternehmen gehe.<sup>34</sup> Verwendet das gewerbliche Unternehmen die aus der Sammlung erzielten Gewinne für sich und gibt diese nicht vollständig an eine steuerbegünstigte Körperschaft ab, liege eine gewerbliche Sammlung vor. Nur bei ausschließlicher Verwendung der Einnahmen für steuerbegünstigte gemeinnützige Zwecke könne von einer gemeinnützigen Stiftung gesprochen werden.

#### *30. VG Ansbach zum Rauchverbot in der geschlossenen Gesellschaft eines Vereins*

Mit Urteil vom 4.2.2014 stellte das VG Ansbach klar, dass sich auch ein eigens zu diesem Zweck gegründeter Raucherverein an das Rauchverbot halten müsse.<sup>35</sup> Gem. Art. 3 S. 1 i. V. m. Art. 2 Nr. 8 GSG ist das Rauchen in Innenräumen von Gaststätten grundsätzlich zum Schutz der Gesundheit untersagt. Art. 2 Nr. 8 GSG enthält hierfür auch keine ausdrückliche Ausnahme, weshalb somit auch Rauchervereinen das Rauchen verboten sei. Bei Vorliegen einer echten geschlossenen Gesellschaft greift das Rauchverbot jedoch mangels des Öffentlichkeitsbezugs des § 1 GastG

nicht. Selbst Vereinstreffen mit Zugangskontrollen entsprechen den Anforderungen einer geschlossenen Gesellschaft nicht. Diese verlangt in der Regel vielmehr persönliche Einladungen zu einem bestimmten Termin anlässlich einer Feierlichkeit oder eines sonstigen Anlasses.

### *31. VG Berlin zur personalen Neubesetzung der Stiftungsgremien*

Mit Urteil vom 27.2.2014 beschäftigte das VG Berlin sich mit der Neubesetzung und Erweiterung eines Stiftungsrates.<sup>36</sup> Bei der Entscheidung über die Neubesetzung eines handlungsunfähig gewordenen Stiftungsorgans ist es danach Aufgabe der Stiftungsaufsicht, den im Stiftungsgeschäft und der Stiftungssatzung zum Ausdruck kommenden Stifterwillen zu berücksichtigen. Stehen die Auffassungen einzelner Stiftungsmitglieder den Interessen der Stiftung nicht entgegen, sei eine mögliche Illoyalität kein Grund, bestimmte Personen nicht in die Stiftungsorgane zu berufen.

### *32. BVerfG zum Rauchverbot für einen Raucherverein*

Das BVerfG hat in seinem Nichtannahmebeschluss vom 24.9.2014<sup>37</sup> entschieden, dass ein Rauchverbot für einen Raucherverein keinen Eingriff in die Vereinigungsfreiheit nach Art. 9 Abs. 1 GG darstelle, solange die Vereinsräumlichkeiten aufgrund einer offenen Mitgliederstruktur öffentlich zugänglich seien. Das Grundrecht des Art. 9 Abs. 1 GG schütze die Selbstbestimmung über die eigene Organisation, das Verfahren ihrer Willensbildung und die Führung ihrer Geschäfte sowie das Recht auf Entstehen und Bestehen. Das Rauchverbot verbiete aber weder die Gründung, das Bestehen oder den Fortbestand des Vereins noch stehe es dem Beitritt oder der Mitgliederwerbung entgegen.

### *33. LSG Berlin-Brandenburg zur Beitragspflicht in die Künstlersozialkasse*

Auch ohne Gewinnerzielungsabsicht handelnde Vereine können einer Beitragspflicht in die Künstlersozialkasse (KSK) unterliegen, entschied das LSG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 19.6.2013.<sup>38</sup> In die KSK werden Teile des Versicherungsbeitrags durch Unternehmen, die künstlerische und publizistische Leistungen verwerten, geleistet. Laut KSK sei der klagende Bundesverband deutscher Anzeigenblätter aufgrund

seiner angebotenen Publikationen ein Verleger und somit Unternehmer im Sinne des § 24 KStG. Das LSG widersprach dem zum Teil und sah den Verband nicht als Verlag an, allerdings sei der Verband aufgrund der Öffentlichkeitsarbeit und Werbung für Dritte trotzdem als Unternehmer nach § 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 KStG abgabepflichtig. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Verbandes sei nicht maßgeblich. Vielmehr gehe es um die Inanspruchnahme künstlerischer und publizistischer Leistungen und deren Verwertung für eigene Zwecke. Die eingelegte Revision wurde vom LSG zugelassen.

### **III. Aus der Finanzrechtsprechung**

#### *1. EuGH-Entscheidungen*

##### a) EuGH zur automatischen Umsatzsteuerbefreiung für private gewerbliche Bildungseinrichtungen

Mit Urteil vom 28.11.2013 weist der EuGH darauf hin, dass eine Mehrwertsteuerbefreiung für private Einrichtungen, die zu gewerblichen Zwecken Bildungsleistungen erbringen, nur dann statfinde, wenn deren Zielsetzung mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar sei.<sup>39</sup> Auch gewerbliche Bildungseinrichtungen dienen dem Gemeinwohl und seien somit nicht per se von einer Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL auszuschließen, befand der EuGH. Ob eine vergleichbare Zielsetzung vorliege oder nicht, sei von den Mitgliedsstaaten in deren Ermessen zu entscheiden. Im Streitfall handelte es sich um eine Gesellschaft polnischen Rechts, die Fachschulungen und -konferenzen in verschiedenen Bildungs- und Schulungsbereichen wie Steuern, Buchführung und Finanzen sowie in Bereichen organisierte, die mit der Organisation und dem Management von Unternehmen zusammenhängen, darunter die Entwicklung beruflicher und persönlicher Kompetenzen. Die betreffenden Veranstaltungen wurden von der polnischen Gesellschaft im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten organisiert, die auf regelmäßige Gewinnerzielung ausgerichtet sind. Allgemein alle Bildungsleistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien, sei jedoch nicht zulässig.



## b) EuGH zur Steuerbarkeit der Überlassung eines Golfplatzes an Nichtmitglieder

Überlässt ein privater, gemeinnütziger Golfclub auch Nichtmitgliedern gegen ein Eintrittsentgelt („Greenfee“) die Möglichkeit, den Golfplatz als Gast zu nutzen und zu bespielen, so greife der Ausschluss gem. Art. 134 Buchst. b MwStSystRL nicht in die Steuerbefreiung nach Art. 132 MwStSystRL ein, entschied der EuGH mit Urteil vom 19.12.2013.<sup>40</sup> Das Merkmal der „zusätzlichen Einnahmen“ nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL sei nicht derart auszulegen, dass der Anwendungsbereich des Art. 132 nach Art der Empfängereigenschaft, also in Mitglieder und Nichtmitglieder, differenziere. Folglich sind Greenfees der Nichtmitglieder nicht als zusätzliche Einnahmen zu werten und damit umsatzsteuerfrei.

## 2. BFH-Entscheidungen

### a) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung für einen ärztlichen Notfalldienst

Mit Urteil vom 8.8.2013 hat der BFH entschieden, dass die notfalldienstliche Unterstützung eines Arztes mit einem Bündel an Leistungen gem. § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sei.<sup>41</sup> Im Rahmen eines Vertrages mit der kassenärztlichen Vereinigung erbrachte ein eingetragener Verein notfalldienstliche Leistungen, die mit einem Pauschalbetrag von der Vereinigung vergütet wurden. Die Frage, ob der Notfalldienst eine einheitliche Leistung erbringe, entschied der BFH der Rechtsprechung des EuGH folgend anhand einer Gesamtbetrachtung aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers. Da eine Aufspaltung der erbrachten Leistungen wirklichkeitsfremd sei, erbringe der Notfalldienst eine einheitliche Leistung und erwirtschafte somit einen einheitlichen Umsatz. Zudem erbringe der Notfalldienst aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers seine Leistung unmittelbar gegenüber den Notfallpatienten selbst. Auf den bestehenden Vertrag zwischen Verein und kassenärztlicher Vereinigung sei nicht abzustellen.

### b) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG ohne passenden Befähigungsnachweis

Ohne ein passendes Zeugnis, das die Befähigung einer ärztlichen oder

arztähnlichen Berufsqualifikation bestätigt, ist keine Berufung auf die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 UStG a.F. bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG n.F. möglich. So entschied der BFH mit Urteil vom 8.8.2013.<sup>42</sup> Geklagt hatte ein als freiberuflicher Therapeut in einem Klinikum arbeitender gelernter Betriebswirt.

c) BFH zur Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen eines Versorgungswerkes an ehrenamtliche Vorstandsmitglieder

Mit Urteil vom 27.8.2013 gab der BFH dem Kläger, einem ehrenamtlichen Vorstandsmitglied, Recht und entschied, dass die Aufwandsentschädigungen eines Versorgungswerkes an dessen ehrenamtliche Vorstandsmitglieder nach § 3 Nr. 12 S. 2 EStG von der Einkommensteuer befreit sind.<sup>43</sup> Die Betätigung des Vorstandsmitgliedes in einem Betrieb gewerblicher Art sei zwar grundsätzlich keine Betätigung, die unter den Begriff des öffentlichen Dienstes im Sinne des § 3 Nr. 12 S. 2 EStG falle. Bei Betrieben gewerblicher Art, die gem. § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG als öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen steuerbefreit seien, liege der Fall jedoch anders. Da Versorgungswerke Pflichtversicherungen seien und somit größtenteils wie Sozialversicherungsträger funktionieren, treffe auch sie eine Befreiung von der Ertragssteuer. Dies ist im Rahmen der Auslegung des Begriffes des öffentlichen Dienstes zu berücksichtigen, weshalb Versorgungswerke somit dem öffentlichen Dienst im Sinne des § 3 Nr. 12 S. 2 EStG zugerechnet werden können.

d) BFH zur Besteuerung einer durch einen gemeinnützigen Reitverein betriebenen Pferdepension

Erbringt ein gemeinnütziger Reitverein im Rahmen einer Pferdepensionshaltung Dienstleistungen, so können diese von der Umsatzsteuer befreit sein bzw. zumindest dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, entschied der BFH mit Urteil vom 16.10.2013 und verwies die Sache zur Entscheidung zurück an das Finanzgericht.<sup>44</sup> Der klagende Reitsportverein berief sich zum einen auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m (heute: Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL, wonach Dienstleistungen, die in einem engen

Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigungen stehen, umsatzsteuerbefreit sind. Der BFH sah im Angebot der Pension eine Dienstleistung, ohne die der Verein praktisch nicht existieren könne und zumindest den Reitsport nicht in derselben Qualität anbieten und fördern könne. Nach Ansicht des BFH habe die Vorinstanz zudem die Voraussetzungen des Zweckbetriebs nach § 65 AO zu restriktiv ausgelegt und sich hierauf basierend der Versagung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG entgegengestellt.

#### e) BFH zur Abzugsfähigkeit einer Auslandsspende innerhalb der EU

Mit Urteil vom 17.9.2013 entschied der BFH, dass Spenden an eine Körperschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat der EU hat, dann abzugsfähig seien, wenn die begünstigte Einrichtung sämtliche formellen und materiellen Voraussetzungen der nationalen Steuerbefreiungsvorschriften erfülle.<sup>45</sup> Aufgrund der sehr hohen Satzungsanforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts ist die Erfüllung aller Voraussetzungen sehr schwer nachzuweisen. Zu beachten sind unter anderen das Vorhandensein eines anerkannten gemeinnützigen Zwecks, das Selbstlosigkeitsgebot, das Unmittelbarkeitsgebot sowie der sogenannte strukturelle Inlandsbezug. Die Klage der deutschen GmbH, die an einen in Italien sitzenden Verein spendete, scheiterte am Grundsatz der Vermögensbindung, der in der Satzung des italienischen Vereins fehlte.

#### f) BFH zur Steuerbegünstigung einer kommunalen Rettungsdienste-GmbH

Mit Urteil vom 27.11.2013 stellte der BFH fest: Eine privatrechtliche Eigengesellschaft (hier: GmbH), auf die eine juristische Person des öffentlichen Rechts die ihr obliegenden Pflichtaufgaben ausgelagert hat, kann selbst dann steuerbegünstigt sein, wenn sie die hoheitlichen Aufgaben ihres Trägers erfüllt.<sup>46</sup> Der BFH entschied, dass der Staat nicht per se als “gemeinnützigkeitsunfähig” anzusehen ist und somit die Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts auch auf die öffentliche Hand Anwendung finden. Gem. § 55 Abs. 1 AO kann nur eine selbstlos handelnde Körperschaft als gemeinnützig anerkannt werden. Zweifel an dieser Selbstlosigkeit entstehen jedoch erst, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt. Dem Staat ist bereits durch die

Verfassung die selbstlose Erfüllung seiner Aufgaben zum Wohle der Allgemeinheit vorgegeben. Auch die Einschaltung einer Eigengesellschaft ändert hieran nichts.

#### g) BFH zur Grunderwerbssteuer bei Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung

Mit Urteil vom 27.11.2013 befasste sich der BFH mit der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Grunderwerbssteuer für eine Stiftung entstehe.<sup>47</sup> Vorausgegangen waren gegensätzliche Auffassungen des zuständigen Finanzamtes und des FG Schleswig-Holstein.<sup>48</sup> Eine Stiftung sollte von der Stadt Eigentum im Rahmen einer Zustiftung erhalten. Erst sechs Jahre nach Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Stiftung erhielt diese durch Übertragung der Stadt Grundstückseigentum. Während das Finanzamt, sich auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 Variante 1 GrEStG berufend, die Ansicht vertrat, die Steuerpflicht sei erst mit dem später erfolgten Vertragsschluss entstanden, sah das FG bereits im Stiftungsgeschäft als Rechtsgeschäft den Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Variante 2 GrEStG. Der BFH folgte nun im Ergebnis der Meinung des Finanzamtes. Das Stiftungsgeschäft räume der Stiftung keinen aktuellen Anspruch auf die Übertragung eines konkreten Grundstückes ein, sondern lediglich einen Anspruch auf zukünftige Zustiftung. Der unmittelbare durchsetzbare Anspruch entstehe erst durch den später abgeschlossenen Vertrag, weshalb auch erst zu diesem Zeitpunkt die Grunderwerbssteuer entstehe.

#### h) BFH zur Margenbesteuerung von Reiseleistungen

Die durch Reisebüros erbrachten Reiseleistungen an Schulen und Universitäten sind nicht gem. § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei, entschied der BFH mit Urteil vom 21.11.2013.<sup>49</sup> Eine Steuerbefreiung komme hiernach nur in Betracht, wenn die Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung dem Unternehmer selbst obliegt und er die teilnehmenden Jugendlichen bei sich aufnimmt. Bei der Erbringung von Reiseleistungen fehle allerdings die Aufnahme zu Erziehungszwecken.

Weiterhin im Raum stand die Frage der Margenbesteuerung der Leistungen. Nach einem Urteil<sup>50</sup> des EuGH kann sich der Unternehmer entgegen des § 25 UStG auf Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG berufen,

der gerade nicht darauf abstellt, ob die Reiseleistung an einen Endverbraucher oder einen Unternehmer erbracht wurde. Es spiele somit auch z.B. keine Rolle, ob die Reisen von einer privaten oder einer öffentlichen Schule durchgeführt werden.

i) BFH zur Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors

Der BFH urteilte am 6.2.2013, dass die Erbringung von Laborleistungen durch eine von gemeinnützigen Krankenhausträgern gegründete GmbH nicht unmittelbar gemeinnützig oder mildtätig sei.<sup>51</sup> Nach Auffassung des BFH fördere die GmbH nicht das öffentliche Gesundheitswesen als gemeinnützigen Zweck gem. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO, da sie durch ihre Laborleistungen gerade nicht die Allgemeinheit fördere, sondern nur individuelle Krankheitsfälle betrachte. Gegebenenfalls käme eine Förderung der Wohlfahrtspflege in Betracht (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 9 AO n. F. bzw. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG 2002). Allerdings erfülle die GmbH ihre Aufgaben nicht unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen. Die GmbH unterstütze lediglich die Krankenhäuser bei deren unmittelbarer Erbringung der Hilfeleistungen.

j) BFH zur Ausgabe von Presseausweisen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Mit Urteil vom 7.5.2014 entschied der BFH, dass die Ausgabe von Presseausweisen durch einen gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG 2002 steuerbefreiten Verband von Zeitungsverlegern an Nichtmitglieder einen wirtschaftlichen und somit steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb darstelle.<sup>52</sup> Bei der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entfalle die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 Buchst. a KStG 2002. Für den Begriff des Geschäftsbetriebes sei auf § 14 AO abzustellen. Da die Ausgabe der Presseausweise gegen Entgelt erfolgte und somit eine Einnahmen bringende, über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende und auch selbstständige Tätigkeit darstellte, liege ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

k) BFH zur Umsatzsteuer für Sportvereine

Mit Urteil vom 20.3.2014<sup>53</sup> entschied der BFH, dass ein Verein, welcher

Sportanlagen entgeltlich an seine Vereinsmitglieder überlassen hatte, nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%, sondern der Regelbesteuerung von 19 % unterliegt. Das Bereitstellen von Sportanlagen falle weder unter die Vermögensverwaltung noch unter einen Zweckbetrieb gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG. Vielmehr sei in der Überlassung ein entgeltlicher und damit umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu sehen, da die Mitglieder für die Zurverfügungstellung der Sportanlage ihren Mitgliedsbeitrag bezahlen. Ausgenommen seien aber gemeinnützige Vereine ohne Gewinnstreben, welche sich auf die unionsrechtliche Befreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der 6. Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG) berufen können.

#### l) BFH zum ermäßigten Steuersatz auf Eintrittsgelder für Veranstaltung

Der BFH entschied in seinem Urteil vom 30.4.2014<sup>54</sup>, dass die Eintrittsgelder für einen Feuerwerkswettbewerb dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG unterliegen. Nach der Ansicht des BFH fallen nicht nur herkömmliche Theaterstücke und Opern unter den ermäßigten Steuersatz, sondern auch Mischformen und Unterhaltungsshows, solange die Darstellung noch als “theaterähnlich” einzustufen sei. Eine Feuerwerksshow stelle ein mit Feuerwerk und Musik unterlegtes Schauspiel dar, welches im Lichte der Kunstfreiheit zu sehen sei und daher die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes rechtfertige.

#### m) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung von privatem Schwimmunterricht

Der von einem Privatlehrer erteilte Schwimmunterricht kann von der Umsatzsteuer befreit werden, entschied der BFH mit Urteil vom 5.6.2014.<sup>55</sup> Eine nationale Befreiungsvorschrift besteht derzeit nicht, jedoch sieht Art. 132 Abs. 1 j der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie vor, dass der von Privatlehrern erteilte Schul- oder Hochschulunterricht von der Mehrwertsteuer befreit ist. Unter den Begriff des Schulunterrichts würden alle Tätigkeiten fallen, bei denen Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben. Die

Umsatzsteuerbefreiung wird insbesondere darauf begründet, dass für den klassischen Schwimmunterricht ein hohes Gemeinwohlinteresse besteht. Weiterhin betonte der BFH, dass die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet wird.

n) BFH zur steuerrechtlichen Behandlung von Krankentransporten durch Mietwagenunternehmen

Der BFH entschied in seinem Urteil vom 2.7.2014<sup>56</sup>, dass ein Mietwagenunternehmen, welches Patienten und andere Personen befördert, nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegt. Geklagt hatte ein Mietwagenunternehmen, welches begehrte, dass der ermäßigte Steuersatz für Personenbeförderungen mit Taxen auch für entsprechende Mietwagenumsätze gelten müsse. Dies wurde vom BFH jedoch abgelehnt, da § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nur für reine Taxifahrten gelte. Die steuerrechtliche Begünstigung der Taxen sei dadurch gerechtfertigt, dass der Dienst der Taxiunternehmen auch mit besonderen Verpflichtungen verbunden sei, wozu u.a. die allgemeine Beförderungspflicht sowie festgelegte Entgelte gehörten.

o) BFH zu Einkommensbesteuerung der auf einem Vermächtnis beruhenden Leistungen einer Stiftung an Destinatäre

Der BFH hat mit Urteil vom 15.7.2014<sup>57</sup> entschieden, dass das Einkommen aus einem Stiftungsvermögen nicht in voller Höhe, sondern nur mit dem Ertragsanteil einkommensteuerpflichtig ist. Ein Steuerpflichtiger, der aufgrund eines Vermächtnisses von einer gemeinnützigen, vom Erblasser mit Vermögen ausgestatteten Stiftung wiederkehrende Bezüge erhält, hat diese gem. § 22 Nr. 1 S. 2 HS. 2 lit. a EStG zu versteuern. Der BFH entschied dabei, dass die Höhe der Besteuerung auf den Ertragsanteil zu begrenzen sei, da es sich um Leibrenten handele.

### *3. Entscheidungen der Finanzgerichte*

a) FG Baden-Württemberg zur Umsatzsteuerpflichtigkeit der Vermietung von Bootsliègeplätzen



Mit Urteil vom 29.1.2014 befasste sich das FG Baden-Württemberg mit der Vermietung von Bootsliegeplätzen an Nichtmitglieder durch einen gemeinnützigen Verein.<sup>58</sup> Diese Tätigkeit erfülle weder die Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 noch die der Nr. 8 Buchst. a UStG. Bei der Vermietung von Bootsliegeplätzen handele es sich um die “Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen” nach § 4 Nr. 12 Satz 2 Alt. 2 UStG. Bei § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG handele es sich um eine Ausnahme des § 4 Nr. 12 S. 2 UStG, der sich aber nicht auf das Abstellen von Fahrzeugen beziehe. Die Voraussetzungen zur Ermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a wurden durch den Kläger nicht nachgewiesen. Die kurzfristige Vermietung der Bootsliegeplätze ist somit umsatzsteuerpflichtig und unterliegt dem Regelsteuersatz.

b) FG Berlin-Brandenburg zur Haftung bei unrichtigen  
Spendenbescheinigungen für Aufwandsspenden

Eine Aufwandsspende ist gem. § 10b Abs. 3 S. 5 EStG nur dann eine abzugsfähige Spende, wenn zunächst ein Erstattungsanspruch hinsichtlich der Aufwendungen durch Vertrag oder durch Satzung eingeräumt worden ist. Mit Urteil vom 4.3.2014 stellte das FG Berlin-Brandenburg fest, dass ein einfacher Vorstandsbeschluss für einen Aufwendungsersatzanspruch keine ausreichende Rechtsgrundlage darstelle.<sup>59</sup> Voraussetzung für den Abzug von Aufwandsspenden sei eine klare Regelung darüber, wem unter welchen Voraussetzungen ein Aufwendungsersatzanspruch zustehen soll. Geklagt hatte ein Fußballverein hinsichtlich der Erstattung von Reisekosten.

c) FG Berlin-Brandenburg zum Spendenabzug bei unseriösen  
Kapitalanlagen

Formal an eine Stiftung gespendetes Geld, welches sofort als Darlehen für riskante Anlagegeschäfte des Stifters genutzt wird, berechtigt nicht zum Sonderausgabenabzug gem. § 10b EStG. So entschied das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 19.11.2013.<sup>60</sup> Die Rechtfertigung eines Spendenabzuges ergibt sich aus der Allgemeinwohlnützlichkeit des durch eine Spende uneigennütigen Handelns. Wird jedoch das Konstrukt einer

Stiftung nur verwendet, um eigentlich eine Kapitalanlage mit möglichst höher Renditeaussicht zu tätigen, entspreche dies nicht dem Spendenbegriff im Sinne des Gesetzes, weshalb ein Sonderausgabenabzug ausscheide.

#### d) FG Berlin-Brandenburg und FG München zum Vorsteuerabzug

Sowohl das FG Berlin-Brandenburg als auch das FG München hatten sich mit der Frage des Vorliegens von echten Zuschüssen an eine gemeinnützige Einrichtung, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu beschäftigen. Nach § 15 Abs. 2 UStG ist ein Vorsteuerabzug insbesondere dann ausgeschlossen, wenn ein Unternehmer Eingangsleistungen nutzt, um mit diesen steuerfreie Ausgangsumsätze zu erwirtschaften. Ein Vorsteuerabzug ist weiterhin von vornherein unzulässig, wenn ein Nicht-Unternehmer, z.B. ein Verein in seiner nicht unternehmerischen, ideellen Sphäre, Eingangsleistungen bezieht.

Das FG München entschied sich mit Urteil vom 24.2.2013 in dem von ihm zu beurteilenden Fall für eine Aufteilung der Vorsteuern in analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG.<sup>61</sup> Die Vorsteuerbeträge seien somit nach ihrer unternehmerischen bzw. nicht-unternehmerischen Nutzung aufzuteilen. Ein Vorsteuerabzug ist nur insoweit zulässig, wie die Steuer der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen ist. Das Verhältnis der erhaltenen echten Zuschüsse zu den erwirtschafteten steuerpflichtigen Umsätzen sah das FG hier als sachgerechten Aufteilungsmaßstab an.

Das FG Berlin-Brandenburg urteilte am 10.5.2012, dass Spenden und ähnliche Zuwendungen bei der Aufteilung der Vorsteuer außer Betracht zu bleiben hätten.<sup>62</sup> Das FG berief sich hierbei auf Art. 19 der MwStSystRL und schloss unter dem hierin genannten Begriff der “Subventionen” echte Zuschüsse mit ein. Infolgedessen seien echte Zuschüsse bei der Vorsteueraufteilung außer Betracht zu lassen.

#### e) FG Düsseldorf zur Höchstgrenze des Spendenabzug gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG können Kapitalgesellschaften Spenden für gemeinnützige Zwecke bisher nur bis zu einer bestimmten Grenze von der Steuer absetzen. Diese Grenze liegt bei 20 Prozent des Einkommens oder 4

Promille der Summe der gesamten Umsätze. Im Falle von Holding-Konstruktionen ist das Einkommen der Organgesellschaft bei der Ermittlung des abziehbaren Höchstbetrages gerade nicht zu berücksichtigen. So entschied das FG Düsseldorf mit Urteil vom 26.6.2012.<sup>63</sup> Organträger und Organgesellschaft sind sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger und ermitteln daher selbstständig ihr jeweiliges Einkommen. Das dem Organträger anschließend zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft ist im Rahmen der Ermittlung des abziehbaren Spendenhöchstbetrages außer Betracht zu lassen.

#### f) FG Düsseldorf zum Stiftungsgeschäft als Vertrag zugunsten Dritter

Bei Familienstiftungen, so stellte das FG Düsseldorf mit Urteil vom 2.4.2014 klar, handele es sich nicht um einen Vertrag zugunsten Dritter im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, weshalb somit auch kein steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen angenommen werden könne.<sup>64</sup> Der Errichtung einer Familienstiftung liege ein Stiftungsgeschäft, also ein lediglich einseitiges Rechtsgeschäft, und gerade kein Vertrag zugrunde. Zudem gehe erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich Vermögen auf die Stiftung als selbstständigen Rechtsträger über, weshalb erbschaftssteuerlich kein Anspruch des Erstbegünstigten gegen die Stiftung auf den Zweitbegünstigten übergehe und der Besteuerung unterliege. Ferner hätte es nach Ansicht des FG der Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht bedurft, wenn die familientypische Regelung einer Zweitbegünstigung nach dem Tod des Erstbegünstigten gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unter den Erwerb von Todes wegen fallen würde.

#### g) FG Hamburg zur konkludenten Vereinsgründung

Am 31.1.2014 urteilte das FG Hamburg, dass die Hamburger Freiwillige Feuerwehr durch den Verkauf von Speisen und Getränken nicht konkludent einen nichtrechtsfähigen Verein gegründet habe.<sup>65</sup> Die anlässlich eines Osterfeuers verkauften Speisen und Getränke, deren Einnahmen in die Kameradschaftskasse flossen, führen entgegen der Auffassung des zuständigen Finanzamtes nicht zur stillschweigenden Gründung eines wirtschaftlichen, nicht rechtsfähigen Vereins, der gem. § 1

Abs. 1 Nr. 5 KStG der Körperschaftsteuer unterliegt. Laut Finanzamt dienten die Einnahmen auch keinem gemeinnützigen Zweck, der eine Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG rechtfertigen würde. Auf Seiten des Finanzamtes stand hierbei eine frühere Entscheidung des BFH, der erklärte, dass sich aus den Landesvorschriften ableiten lasse, die Kameradschaftspflege sei eine zivilrechtlich basierte Aufgabe und der Entschluss zur Errichtung einer Kasse sei juristisch gesehen die Gründung eines nichtrechtsfähigen Vereins.<sup>66</sup> Der Hamburger Freiwilligen Feuerwehr kam jedoch die landesrechtliche Freiwilligen-Feuerwehr-Verordnung zugute. Diese sieht in § 7 Abs. 1 zur Pflege der Kameradschaft die gesetzliche Pflicht der Errichtung einer Kameradschaftskasse vor. Hierin liegt der Unterschied zum bereits entschiedenen Fall des BFH. Aufgrund des somit vorliegenden gesetzlich vorgeschriebenen Auftrags zur Errichtung einer Kasse sei eine konkludente Gründung eines Vereins nicht möglich. Steuerlich führte dies in casu dazu, dass die Hamburger Freiwillige Feuerwehr keine Körperschaftsteuerpflicht begründete.

#### h) FG Hessen zur Schenkungsteuerpflichtigkeit von Ausschüttungen ausländischer Stiftungen

Gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG gilt der Erwerb durch einen Zwischenberechtigten während des Bestehens einer Vermögensmasse als Schenkung unter Lebenden und unterliegt somit der Schenkungsteuer. Mangels gesetzlicher Definition oder gefestigter Rechtsprechung zum Begriff des Zwischenberechtigten hat das Hessische FG mit Beschluss vom 10.2.2014 die Aussetzung eines Schenkungsteuerbescheides hinsichtlich einer durch eine in der Schweiz ansässige Familienstiftung getätigten Zuwendung beschlossen und zu Zwecken der Rechtsfortbildung die Beschwerde zum BFH zugelassen.<sup>67</sup> Einer in der Literatur vertretenen Ansicht nach ist Zwischenberechtigter, wer zwar hinsichtlich der Erträge eines Trusts bezugsberechtigt ist, jedoch nach dessen Auflösung nicht anfallsberechtigt. Nach einer früheren Entscheidung des BFH hingegen seien Zwischenberechtigte eines Trusts all diejenige, die während des Bestehens des Trusts Auszahlungen aus dessen Vermögen erhalten.

Mit Beschluss vom 21.7.2014 stellte der BFH fest, dass ernstliche Zweifel bestehen, ob es sich bei der ordentlichen Ausschüttung der

schweizerischen Familienstiftung schenkungsrechtlich um einen Erwerb durch einen Zwischenberechtigten handle.<sup>68</sup> Es bestätigt aufgrund dieser Zweifel das Hessische FG im Entschluss, die Vollziehung des Schenkungsteuerbescheides auszusetzen. Noch ist nicht entschieden, ob eine weite Auslegung des Begriffs des Zwischenberechtigten im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG auch auf Stiftungen übertragen werden kann, die nach ausländischem Recht errichtet worden sind und ihrer rechtlichen Struktur nach einer deutschen Stiftung entsprechen. Es bestehen Unklarheit und in Folge dessen ernstliche Zweifel, ob der Begriff der ausländischen Vermögensmasse auch eine Stiftung ausländischen Rechts beinhaltet.

#### i) FG Köln zur Gemeinnützigkeit von Turnierbridge

Die Förderung von Sport ist nach § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO ein gesetzlich anerkannter gemeinnütziger Zweck; die genauen, hierunter zu subsumierenden Tätigkeiten sind jedoch umstritten. In seinem Urteil vom 17.10.2013 bejahte das FG Köln nun die Gemeinnützigkeit von Turnierbridge.<sup>69</sup> Das FG Köln verlangt zwar nach einer körperbezogenen Auslegung des Sportbegriffes, weshalb alleine die intellektuelle Anstrengung des Gehirns, die den Sportbegriff ausufern lassen würde, somit nicht ausreichend ist und subsumiert Bridge, trotz der bestehenden Ähnlichkeit zum Schachspiel, auch nicht unter den hierfür geschaffenen Sondertatbestand des § 52 Abs. 2 Nr. 21. Es wendet jedoch die Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 S. 2 und 3 AO an, die Zwecke, die selbstlos die Allgemeinheit fördern, für gemeinnützig erklärt. Eine solche Förderung sah das FG Köln im Falle von Turnierbridge gegeben, da Turnierbridge die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend wie die unter § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1-25 AO genannten Zwecke fördere. Dies ergebe sich sowohl aus einem Vergleich von Turnierbridge mit den in § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten "Katalogzwecken" als auch aus der "Generalklausel" des § 52 Abs. 1 AO.

#### j) FG Köln zur Abzugsfähigkeit von Spenden an den Papst

Mit Urteil vom 15.1.2014 entschied das FG Köln, dass eine Spende an den Vatikan in Deutschland keine steuermindernde Wirkung entfalte.<sup>70</sup> Nur

wenn der Spendenempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine Dienststelle mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums ist, kann eine Spende nach deutschem Recht als Sonderausgabe von der Steuer abgezogen werden. Der Vatikan ist jedoch weder Mitglied der EU noch des EWR, weshalb eine an ihn gerichtete Spende nicht zur Steuerminderung führt. Zuwendungen an Privatpersonen sind nicht als Spenden abziehbar.

#### k) FG München zur Umsatzsteuerfreiheit von Mitgliedsbeiträgen und Teilnahmegebühren

Nach einer Entscheidung<sup>71</sup> des EuGH im Jahr 2002 können Mitgliedsbeiträge für Sportvereine grundsätzlich als Gegenleistung für die vom Verein erbrachten Leistungen betrachtet werden und sind somit umsatzsteuerbar. Mit Urteil vom 10.4.2014 entschied das FG München jedoch, dass die Ermöglichung von Schießübungen und Wettkämpfen durch einen Schützenverein als sportliche Leistungen im Sinne der Befreiungsvorschrift § 4 Nr. 22 b UStG und somit die Beiträge als Teilnahmegebühren zu qualifizieren sind.<sup>72</sup> Aus diesem Grund scheidet auch gem. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 ein Vorsteuerabzug aus.

#### l) FG Münster zur Steuerermäßigung für Auftragsforschung

Umsätze aus dem gewerblichen Betrieb der Auftragsforschung einer Hochschule fallen nicht unter den ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG entschied das FG Münster mit Urteil vom 10.4.2014.<sup>73</sup> Die privatrechtlich vereinbarte wirtschaftliche Tätigkeit einer Hochschule sei keine Tätigkeit der Hochschule als Trägerin. Vielmehr sei es eine Tätigkeit des gewerblichen Zweckbetriebs, weshalb dieser zum Erhalt der Steuerermäßigung selbst begünstigende Zwecke erfüllen müsse.

#### m) FG Niedersachsen zur Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an gewerblich geprägter GmbH & Co. KG

Mit Urteil vom 10.10.2013 entschied das FG Niedersachsen, dass Einkünfte aus einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG auch vermögensverwaltender Natur sein können und somit von der Körperschaftsteuer zu befreien seien.<sup>74</sup> Zudem führe die Beteiligung einer

gemeinnützigen Stiftung an einer solchen KG nicht zwingend zur Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Aus der Definition des § 14 AO ergebe sich zwar, dass bei der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 AO grundsätzlich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege. Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft, die lediglich gewerblich geprägt ist, jedoch tatsächlich vermögensverwaltend tätig ist, sei diese Betrachtung gerade nicht anwendbar.<sup>75</sup>

#### n) FG Niedersachsen zum Steuersatz bei Pflege und Unterhaltung von Sportanlagen

Mit Urteil vom 7.11.2013 entschied das FG Niedersachsen, dass die Pflege und Unterhaltung von Sportanlagen aufgrund eines im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stattfindenden Leistungsaustauschverhältnisses dem Regelsteuersatz zu unterwerfen ist.<sup>76</sup> Erledigt ein Unternehmer aufgrund eines gegenseitigen Vertrages Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, so liegt ein Leistungsaustauschverhältnis vor, bei dem die geschuldeten Leistungen in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen und daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar sind. Insbesondere ein ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG kommt nicht in Betracht. Hiernach werden nur Leistungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, einem ermäßigtem Steuersatz unterworfen. Dies trifft gerade nicht auf die von einem wirtschaftlichen Gewerbebetrieb erbrachten Leistungen zu. Die durch den klagenden Verein, der seiner Satzung nach die Förderung des Sports bezweckt, erbrachten Pflegeleistungen können ebenso gut durch Dritte erbracht werden, weshalb diese eben gerade nicht im Rahmen des Zweckbetriebs des Vereins, sondern in dessen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb stattfinden.

#### o) FG Rheinland-Pfalz zur Gemeinnützigkeit von Turnier-Paintball

Am 19.2.2014 entschied das FG Rheinland-Pfalz, dass Paintball, selbst in Turnierform, nicht als gemeinnützig anzuerkennen ist.<sup>77</sup> Eine Körperschaft verfolgt gem. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO mit der Förderung von Sport zwar gemeinnützige und somit steuerbefreite Zwecke. Allerdings ist gem. § 52



Abs. 1 S. 1 AO zusätzlich die Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistlichem oder sittlichem Gebiet eine Voraussetzung zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Diese Voraussetzung sah das FG jedoch nicht erfüllt. Die Tatsache, dass mit waffenähnlichen Geräten in gewaltverherrlichender Weise auf Menschen geschossen werde, überlagere die sportliche Aktivität.

p) FG Rheinland-Pfalz zur Steuerbefreiung von Landeszuschüssen für den Betrieb einer Mensa

Mit Urteil vom 7.8.2014 entschied das FG Rheinland-Pfalz, dass die Zuschüsse eines Landes an eine GmbH, die sich gegenüber dem Land vertraglich zum Betrieb einer Mensa verpflichtet hat, gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL von der Steuer befreit sind.<sup>78</sup> Anders sei dies hinsichtlich der durch den Verkauf von Essenmarken an die Studenten erzielten Umsätze. Diese Umsätze entstehen durch Dienstleistungen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen stehen, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Eine Ungleichbehandlung dieser Dienstleistungen kann nicht zugelassen werden. Die Umsätze aus dem Verkauf der Essensmarken sind somit steuerbar und steuerpflichtig und der Ausschluss des Art. 134 Buchst. b der MwStSystRL greift.

## **IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen**

### *1. BMF-Schreiben*

a) BMF-Schreiben zu neuen Vordrucken für Zuwendungsbestätigungen

Mit Schreiben vom 7.11.2013 hat das Bundesfinanzministerium die der neuen Rechtslage angepassten Vordrucke für Zuwendungsbestätigungen, die aufgrund des neuen Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes und der Einführung des § 60a AO notwendig wurden, veröffentlicht.<sup>79</sup> Diese neuen amtlichen Vordrucke mussten überarbeitet werden, da das Finanzamt im Gegensatz zu früher nun keine vorläufigen Bescheinigungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit ausstellt, sondern die

Ordnungsgemäßheit der Satzung der gemeinnützigen Einrichtung per Verwaltungsakt feststellt.

b) BMF-Schreiben zur Neubekanntmachung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

Das BMF hat mit Schreiben vom 31.1.2014 den neugefassten Anwendungserlass zur Abgabenordnung bekannt gemacht.<sup>80</sup> Vor allem aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.3.2013 wurde eine Neufassung des AEAO notwendig, der mit sofortiger Wirkung anzuwenden ist und die bisher zum AEAO ergangenen BMFSchreiben aufhebt.

c) BMF-Schreiben zur E-Bilanz für steuerbegünstigte Körperschaften

Alle Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, sind gem. § 5b EStG verpflichtet, ihre Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch an das Finanzamt zu übersenden ("E-Bilanz"). Mangels einer Differenzierung von gemeinnützigen und nicht-gemeinnützigen Einrichtungen gilt § 5b EStG somit grundsätzlich für beide. Mit Schreiben vom 19.12.2013 erläuterte das BMF den Anwendungsbereich für gemeinnützige Körperschaften genauer.<sup>81</sup> Erstmals einzureichen ist die E-Bilanz für nach dem 31.12.2014 beginnende Wirtschaftsjahre. Für reine Zweckbetriebe, die keinen ertragssteuerlich relevanten Bereich unterhalten, wird die E-Bilanz nicht notwendig. Des Weiteren ausgenommen sind solche gemeinnützigen Einrichtungen, die mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lediglich Einnahmen inkl. Umsatzsteuer bis zur Grenze von 35.000 Euro erwirtschaften.

d) BMF-Schreiben zur neuen Frist für alte Zuwendungsbestätigungsmuster

Mit Schreiben vom 26.3.2014 hat das BMF die Frist, bis zu der die alten Zuwendungsbestätigungsmuster verwendet werden können, bis zum 31.12.2014 verlängert.<sup>82</sup> Die aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes notwendig gewordenen neuen Vordrucke für Zuwendungsbestätigungen sollten ursprünglich ab dem 1.1.2014 verbindlich zum Einsatz kommen.

#### e) BMF-Schreiben zu Steuererleichterungen für die Hilfe nach Naturkatastrophen

Mit Schreiben vom 17.6.2014 gewährte das BMF zur Hilfe der Opfer des Balkanhochwassers Steuererleichterungen für alle Unterstützungsmaßnahmen, die bis zum 31.12.2014 durchgeführt werden.<sup>83</sup> Wendet ein Steuerpflichtiger seinem unmittelbar durch das Hochwasser geschädigten Geschäftspartner aus seinem Betriebsvermögen Aufwendungen zu, so findet § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG aus Billigkeitsgründen keine Anwendung. Aus denselben Gründen sind auch sonstige Zuwendungen als Betriebsausgaben zu behandeln. Die Billigkeitsregelung findet jedoch keine Anwendung auf Geld. Unterstützungsmaßnahmen an Arbeitnehmer, die den Betrag von 600 Euro nicht überschreiten, sind steuerfrei. Des Weiteren besteht die Möglichkeit für Arbeitslohnspenden. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, der das Gebot der satzungsmäßigen Mittelverwendung beinhaltet, wird ebenfalls vorübergehend gelockert. Diese Regelungen galten bis zum 31.3.2014 ebenso für Hilfsmaßnahmen, die aufgrund des auf den Philippinen eingeschlagenen Taifuns "Haiyan" stattfanden.<sup>84</sup>

#### f) BMF-Schreiben zu Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 25.7.2014<sup>85</sup> erneut zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Sponsoring geäußert und mitgeteilt, dass der bloße Hinweis des Sponsors auf die Förderung einer gemeinnützigen Einrichtung noch kein Leistungsaustauschverhältnis darstelle und daher keine Umsatzsteuerpflicht begründe. Ein umsatzsteuerbarer und -pflichtiger Leistungsaustausch liege erst dann vor, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt werde, das Sponsoring im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.

#### g) BMF-Schreiben zum Begriff des Ehrenamts

Im Schreiben vom 29.8.2014 äußerte sich das BMF zum Begriff des Ehrenamtes i.S.d. § 4 Nr. 26 UStG, wonach Umsätze aus ehrenamtlicher Tätigkeit von der Umsatzsteuer befreit sind. Das BMG schloss sich der Definition des BFH an, wonach unter das Ehrenamt alle Aktivitäten fallen,

die in einem anderen Gesetz als dem UStG ausdrücklich als ehrenamtlich bezeichnet werden und die nach dem allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich gelten. Dazu gehören auch solche Tätigkeiten, die sich dadurch auszeichnen, dass ihnen eigennütziges Erwerbsstreben fehlt, die Tätigkeit nicht hauptberuflich ist und für eine gemeinnützige Einrichtung ausgeübt wird. Für die Steuerbefreiung sei ausreichend, dass der ehrenamtlich Tätige die Häufigkeit und Dauer seiner Einsätze benenne, da die Tätigkeit nicht zum Hauptberuf werden dürfe. Das Finanzamt könne daher überprüfen, ob die ehrenamtliche Tätigkeit eine hauptberufliche Beschäftigung begründet.

#### h) BMF-Schreiben zur Steuervergünstigung von Spenden an Verbraucherstiftungen

Das BMF befasst sich in einem kurzen Schreiben vom 15.9.2014<sup>86</sup> mit den steuerbegünstigten Zwecken des § 10 b EStG. Danach sind Spenden in das Vermögen einer Verbrauchsstiftung nur nach den allgemeinen Grundsätzen des § 10 b Abs. 1 EStG zu behandeln, wonach Spenden nur bis zu einer Höhe von insgesamt 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. bis zu einer Höhe von 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden können.

#### i) BMF-Schreiben zur steuerlichen Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden

Das BMF hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden aller Bundesländer in einem Schreiben vom 25. November 2014<sup>87</sup> die Bedingungen für die steuerliche Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden festgelegt. Danach können Aufwendungsersatzansprüche gegenüber einem Verein Gegenstand sogenannter Aufwandsspenden gemäß § 10b Abs. 3 S. 5 und 6 EStG sein, solange eine schriftliche Vereinbarung vorliegt.

### *2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen*

#### a) OFD Magdeburg zum Empfänger der Spendenbescheinigung im Falle von Zahngold- und anderen Sammelspenden

Im Rahmen einer Sammlung wurden in mehreren Zahnarztpraxen Spendendosen zur Spende von Altgold aufgestellt. Der hierbei auszufüllende Vordruck beauftragte den Organisator, das im Eigentum der Patienten stehende Altgold treuhänderisch zu verwerten und den hieraus erhaltenen Erlös an gemeinnützige Einrichtungen zu spenden. Im Fall solcher Spenden, verfügte die OFD Magdeburg, seien die Zuwendungsbestätigungen zugunsten derjenigen Personen auszustellen, die auch tatsächlich die Zuwendung getätigt haben, also zugunsten der Patienten als eigentliche Eigentümer des Zahngolds.<sup>88</sup>

b) OFD Frankfurt zu Ausnahmeregelungen des § 58 AO:  
Mittelbeschaffung und -weiterleitung

In ihrer Verfügung<sup>89</sup> vom 19.8.2013 erklärte die OFD Frankfurt am Main, dass die Weitergabe von Mitteln einer Körperschaft an eine andere Körperschaft für die Verwirklichung deren steuerbegünstigter Zwecke (sog. Förder- oder Spendensammelkörperschaft) nur in den Grenzen des § 58 Nr. 1 bis 5 AO erfolgen könne. Die Mittelbeschaffung und -weiterleitung müsse ausdrücklich als Satzungszweck der Förderkörperschaft aufgeführt sein. Steuerlich abziehbare, weitergeleitete Mitgliedsbeiträge müssten auch nach der Weiterleitung in einer Art verwendet werden, die zum Steuerabzug berechtigt. Auch Arbeitskräfte und Räume können, solange sie für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden, der Empfangskörperschaft zur Verfügung gestellt werden. Die Einnahmen einer entgeltlichen Überlassung sind dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Arbeitskräfte, Räume) oder der steuerfreien Vermögensverwaltung (Räume) zuzurechnen.

---

\* Die Übersicht enthält alle maßgeblichen Gesetze, Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen auf dem Gebiet des Dritten Sektors des Jahres 2014 in Deutschland. Soweit Entscheidungen aus den Vorjahren erst später veröffentlicht werden, werden sie im Jahr der Veröffentlichung in das jeweilige Non Profit Law Yearbook aufgenommen.

1 Gesetz zur Regelung eines allgemeinen Mindestlohns (Mindestlohngesetz – MiLoG) v. 11.8.2014, BGBl. I 2014, 1348.

2 So i.E. auch *Greiner*, NZA 2015, 285, 286.

3 *Greiner*, a.a.O.

4 Abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/index_de.htm).

5 Vgl. hierzu *Weitemeyer*, NZG 2012, 1001 ff.

- 6 BGH, Urt. v. 20.11.2014 – III ZR 509/13, BKR 2015, 71 ff.
- 7 BGH, Beschluss v. 17.3.2014 – NotZ (Brfg) 20/13, DNotZ 2014, 551 ff. 172
- 8 KG Berlin, Beschluss v. 3.3.2014 – 12 W 73/13, NJW-RR 2014, 1185 ff.
- 9 KG Berlin, Beschluss v. 28.3.2013 – 20 SchH 10/12, BeckRS 2013, 09298 – Nachweis bei *Röcken*, npoR 2014, 24 ff.
- 10 KG, Urt. v. 6.1.2014 – 8 U 83/13, MDR 2014, 645 ff.
- 11 KG Berlin, Beschluss v. 23.6.2014 – 12 W 66/12, Rpfleger 2014, 683 ff.
- 12 BGH, Urt. v. 29.9.1982 – I ZR 88/80, BGHZ 85, 84 ff.
- 13 Brandenburgisches OLG, Beschluss vom 10.9.2014 – 7 W 68/14, MDR 2014, 1400 ff. 174
- 14 OLG Celle, Beschluss v. 13.1.2014 – 7 W 81/13 (L), AUR 2014, 186 ff.
- 15 OLG Düsseldorf, Beschluss v. 21.8.2013 – I-3 Wx 165/12, NZG 2013, 1185 ff.
- 16 OLG Hamm, Urt. v. 6.2.2014 – 6 U 80/13, NJW-RR 2014, 804 ff.
- 17 OLG Hamm, Urt. v. 18.12.2013 – 8 U 20/13, NJW-RR 2014, 472 ff.
- 18 OLG Hamm, Beschluss vom 8.10.2013 – 15 W 305/12, NZG 2014, 271 ff.
- 19 OLG Karlsruhe, Beschluss v. 16.10.2013 – 11 Wx 39/13, NZG 2014, 109 ff. 176
- 20 OLG Koblenz, Beschluss v. 5.3.2014 – 2 W 415/12, ZEV 2014, 361 ff.
- 21 OLG München, Beschluss v. 28.5.2014 – 31 Wx 144/13, NJW 2014, 2448 ff.
- 22 OLG Naumburg, Beschluss v. 6.3.2014 – 1 W 2/14, NZG 2014, 714 f.
- 23 OLG Oldenburg, Beschluss v. 14.10.2013 – 12 W 273/12 (VR), OLG Report Nord 4/2014 Anm. 6.
- 24 OLG Stuttgart, Beschluss v. 30.1.2014 – 8 W 32/14, Rpfleger 2014, 436 ff. 178
- 25 OLG Zweibrücken, Beschluss v. 8.5.2013 – 3 W 57/13, NZG 2014, 1020 ff.
- 26 OLG Zweibrücken, Beschluss v. 4.7.2013 – 3 W 68/13, OLG Report Mitte 6/2014 Anm. 7.
- 27 LG Köln, Urt. v. 22.10.2014 – 26 O 142/13, Urteil I, BeckRS 2014, 20379.
- 28 BVerwG, Beschluss v. 9.4.2014 – 3 C 2/12 (unveröffentlicht) – Parallelentscheidung zu BVerwG, Urt. v. 25.4.2013 – 3 C 1/12, NVwZ-RR 2013, 937 ff.
- 29 BVerwG, Beschluss v. 8.7.2014 – B VR 1/14.
- 30 BVerwG, Beschluss v. 6.1.2014 – 6 B 60/13 (unveröffentlicht). 180
- 31 OVG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 12.11.2013 – OVG 10 L 52/13, NVwZ-RR 2014, 287 ff.
- 32 OVG Koblenz, Beschluss v. 2.7.2014 – 7 B 10257/14.OVG, NVwZ-RR 2014, 759 ff.
- 33 Sächsisches OVG, Beschluss v. 1.7.2014 – 5 A 530/12 (unveröffentlicht).
- 34 VG Ansbach, Urt. v. 26.3.2014 – AN 11 K 13.01604, BeckRS 2014, 53215. 182
- 35 VG Ansbach, Urt. v. 4.2.2014 – 4 K 14.00159, BeckRS 2014, 49045.
- 36 VG Berlin, Urt. v. 27.2.2014 – 29 K 67.13 (unveröffentlicht).
- 37 BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 24.9.2014 – 1 BvR 3017/11, NJW 2015, 612 ff.
- 38 LSG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 19.6.2013 – L 9 KR 182/11, Die Beiträge Beilage 2013, 362 ff.
- 39 EuGH, Urt. v. 28.11.2013 – C-319/12, DB 2014, 37 ff. 184



- 40 EuGH, Urt. v. 19.12.2013 – C-495/12, DB 2014, 98 ff.
- 41 BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 13/12, BFHE 242, 557 ff.
- 42 BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 8/12, BFHE 242, 548 ff.
- 43 BFH, Urt. v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BFHE 242, 393 ff.
- 44 BFH, Urt. v. 16.10.2013 – XI R 34/11, BFHE 243, 435 ff.
- 45 BFH, Urt. v. 17.9.2013 – I R 16/12, BFHE 243, 319 ff.
- 46 BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFHE 244, 194 ff.
- 47 BFH, Urt. v. 27.11.2013 – II R 11/12, BFH/NV 2014, 579 ff.
- 48 FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 8.3.2012 – 3 K 118/11, EFG 2012, 1184 ff.
- 49 BFH, Urt. v. 21.11.2013 – V R 11/11, BFHE 244, 111 ff.
- 50 EuGH, Urt. v. 26.9.2013 – C-189/11, DStR 2013, 2106 ff.
- 51 BFH, Urt. v. 6.2.2013 – I R 59/11, BFHE 241, 101 ff.
- 52 BFH, Urt. v. 7.5.2014 – I R 65/12, BFHE 245, 517 ff.
- 53 BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397 ff.
- 54 BFH, Urt. v. 30.4.2014 – XI R 34/12, BFHE 245, 409 ff.
- 55 BFH, Urt. v. 5.6.2014 – V R 19/13, BFHE 245, 433 ff.
- 56 BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 22/10, BFHE 246, 537 ff.
- 57 BFH, Urt. v. 15.7.2014 – X R 41/12, BFHE 246, 442 ff.
- 58 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 29.1.2014 – 14 K 418/13, BeckRS 2014, 94991.
- 59 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 04.3.2014 – 9244/11, EFG 2014, 989 ff.; mit Verfügung vom 17.3.2014 (S 2223 A 95-St-53) fasste die OFD Frankfurt am Main die Grundsätze der Spendenhaftung zusammen.
- 60 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 19.11.2013 – 9 K 9151/13, DStRE 2014, 840 ff.
- 61 FG München, Urt. v. 24.2.2013 – 3 K 734/10, EFG 2013, 1532 ff. (Revision eingelegt – Az. des BFH XI R 27/13).
- 62 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 10.5.2012 – 5 K 5347/09, BeckRS 2013, 94601. Der BFH hingegen hob mit Urteil v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397 ff. das Urteil auf. Erzielt ein Sportverein mit seiner Tätigkeit sowohl steuerpflichtige Umsätze (Mitgliedsbeiträge) als auch umsatzsteuerfreie Umsätze wie beispielsweise durch vereinnahmte Teilnehmerentgelte aus sportlichen Veranstaltungen, so haben bei der Aufteilung der Vorsteuer laut BFH Spenden und ähnliche Zuwendungen außer Betracht zu bleiben 192
- 63 FG Düsseldorf, Urt. v. 16.6.2012 – 6 K 3767/10F, EFG 2012, 1876 ff. (Revision als unbegründet zurückgewiesen: BFH, Urt. v. 23.10.2013 – I R 55/12, BFH/NV 2014, 903 ff.).
- 64 FG Düsseldorf, Urt. v. 2.4.2014 – 4 K 3718/12 Erb, EFG 2014, 855 ff.
- 65 FG Hamburg, Urt. v. 31.1.2014 – 5 K 122/11, EFG 2014, 786 ff.
- 66 BFH, Urt. v. 18.12.1996 – I R 16/96, BFHE 182, 195 ff.
- 67 Hessisches FG, Beschluss v. 10.2.2012 – 1 V 2602/13, EFG 2014, 1014 ff. (Beschwerde eingelegt – Az. des BFH II B 40/14).
- 68 BFH, Beschluss v. 21.7.2014 – II B 40/14, BFH/NV 2014, 1554 ff. 194
- 69 FG Köln, Urt. v. 17.10.2013 – 13 K 3949/09, EFG 2014, 484 ff. (Revision eingelegt – Az. des BFH I R 8/14).
- 70 FG Köln, Urt. v. 15.1.2014 – 13 K 3735/10, EFG 2014, 667 ff. (Revision



zurückgenommen).

- 71 EuGH, Urt. v. 21.3.2002 – C-174/00, DStRE 2002, 642 ff.
- 72 FG München, Urt. v. 10.4.2014 – 14 K 1495/12, EFG 2014, 1436 ff.
- 73 FG Münster, Urt. v. 10.4.2014 – 7 K 2/12, EFG 2014, 1504 ff.
- 74 FG Niedersachsen, Urt. v. 10.10.2013 – 10 K 158/13, EFG 2014, 111 ff.
- 75 So im Ergebnis bereits BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10, ZEV 2011, 554 ff.
- 76 FG Niedersachsen, Urt. v. 7.11.2013 – 5 K 79/12, EFG 2014, 875 ff. 196
- 77 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 19.2.2014 – 1 K 2423/11, DStRE 2015, 294 ff.
- 78 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 7.8.2014 – 6 K 1387/11, EFG 2014, 2090 ff.
- 79 BMF, Schreiben v. 7.11.2013 – IV C 4-S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2013, 1333 ff.
- 80 BMF, Schreiben v. 31.1.2014 – IV A 3-S 0062/14/10002, BStBl. I 2014, 290 ff.
- 81 BMF, Schreiben v. 19.12.2013 – IV C 6-S 2133-b/11/10009:004 (Teil 1 und 2), DStR 2014, 100 ff. 198
- 82 BMF, Schreiben v. 26.3.2014 – IV C 4-S 2223/07/0018:005, DStR 2014, 805 ff.
- 83 BMF, Schreiben v. 17.6.2014 – IV C 4-S 2223/07/0015:011, DStR 2014, 1338 ff.
- 84 BMF, Schreiben v. 28.11.2013 – IV C 4-S 2223/07/0015:010, DStR 2013, 2632 ff.
- 85 BMF, Schreiben v. 25.7.2014 – IV D 2 - 7100/08/10007:003, 2014/0635108, DStR 2014, 1555 ff.
- 86 BMF, Schreiben v. 15. 9.2014 - IV C 4-S 2223/07/0006:005, 2014/0761691, BeckVerw 289630.
- 87 BMF, Schreiben v. 25.11.2014 – IV C 4 - S 2223/07/0010:005, DStR 2014, 2460 ff. 200
- 88 OFD Magdeburg, Verfügung v. 20.8.2013 – S 2223-182-St 217, BeckVerw 275597.
- 89 OFD Frankfurt am Main, Verfügung v. 19.8.2013 – 0177 A-6-St 53, BeckVerw 275407.

# Vereins- und Stiftungsrecht 2014 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

- I. Stiftungsrecht
  - 1. Änderung der Stiftungserklärung
  - 2. Stiftungsprüfung
  - 3. Abberufung von Stiftungsorganen
  - 4. Stiftungsbeiräte
- II. Vereinsrecht
  - 1. Differenzierung im Umgang mit Zweigvereinen und ordentlichen Mitgliedern
  - 2. Konkretisierung von „Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis“ im Sinne des § 8 VerG 2002
- III. Literatur
  - 1. Stiftungsrecht (Auswahl)
  - 2. Vereinsrecht (Auswahl)

## **I. Stiftungsrecht**

Ganz unterschiedliche Themenbereiche haben die zivilrechtliche Judikatur in Stiftungsrechtssachen des vergangenen Jahres geprägt. Neben dem immer aktuellen Thema des Begünstigtenbeirats waren es vor allem Fragen rund um die Abberufung von Organmitgliedern sowie zur Änderung der Stiftungserklärung, die das Höchstgericht beschäftigt haben.

### *1. Änderung der Stiftungserklärung*

Der Oberste Gerichtshof musste sich im Jahr 2014 mit diversen Fragestellungen rund um die Änderung einer Stiftungserklärung auseinandersetzen. Dabei ging es sowohl um die inhaltliche Reichweite der Änderungsbefugnis, die Kompetenz zur Änderung der Stiftungserklärung sowie auch um einzelne verfahrensrechtliche Aspekte.

### a) Subsidiäre Änderungsbefugnis des Stiftungsvorstands

Die wohl überraschendste und für die Praxis bedeutendste Entscheidung betrifft die subsidiäre Änderungsmöglichkeit des Stiftungsvorstands:<sup>1</sup> Nach § 33 Abs. 2 S 2 PSG kann der Stiftungsvorstand die Stiftungserklärung unter Wahrung des Stiftungszwecks zur Anpassung an geänderte Verhältnisse ändern, wenn eine Änderung durch die Stifter wegen Wegfalls eines Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder mangels Änderungsvorbehalts nicht (mehr) möglich ist. Die vom Stiftungsvorstand vorgenommene Änderung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung durch das Gericht.

Bis zu der hier noch zu erörternden Entscheidung im Jahr 2014 handhabte das Höchstgericht die subsidiäre Änderungsbefugnis des Stiftungsvorstands sehr restriktiv: Demnach war der Stiftungsvorstand nur dann zur Anpassung der Stiftungserklärung befugt, wenn geänderte Verhältnisse im Sinne der Lehre des Wegfalls der Geschäftsgrundlage vorlagen und eine Änderung durch die Stifter eben nicht möglich war.<sup>2</sup> Eine die Änderungsbefugnis des Stiftungsvorstands begründende Veränderung von Umständen war nach dieser – mittlerweile überholten – Judikatur nur anzunehmen, wenn der Stifter mit dem Eintritt dieser Umstände bei Errichtung der Urkunde überhaupt nicht rechnen konnte. Umstände, mit deren Eintritt schon bei Stiftungserrichtung gerechnet werden konnte, begründeten nach dieser Ansicht des Höchstgerichts keine Änderungsmöglichkeit. So erklärte das Höchstgericht erst im Jahr 2013<sup>3</sup> eine vom Stiftungsvorstand begehrte Änderung der Veranlagungs- bzw. Ausschüttungsregelungen, die auch nach Eintritt der Wirtschaftskrise Ausschüttungen an Begünstigte sicherstellen sollte, für nicht zulässig. Nach Ansicht des OGH stellte der Eintritt einer Wirtschaftskrise keine geänderten Verhältnisse im Sinne der Lehre vom Wegfall der Geschäftsgrundlage dar.

Diese restriktive Haltung gab das Höchstgericht in seiner Entscheidung vom Dezember 2014 nun ausdrücklich auf.<sup>4</sup> So ist nach Ansicht des erkennenden Senats der Stiftungsvorstand nunmehr bereits dann zur Änderung der Stiftungserklärung berechtigt, wenn anzunehmen ist, „*der Stifter hätte unter den geänderten Umständen eine andere Regelung getroffen.*“ Somit hat der Stiftungsvorstand bei der Beurteilung der Frage,

ob er zur Änderung der Stiftungserklärung befugt ist oder nicht, auf den hypothetischen Stifterwillen abzustellen und zu beurteilen, welche Regelung ein vernünftiger Stifter getroffen hätte, wären ihm diese nachträglich eingetretenen Umstände bereits im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftungserklärung bekannt gewesen. Im konkreten Fall erblickte das Höchstgericht in der Änderung des Gesellschaftsvertrags einer GmbH eine solche nachträgliche Änderung der Umstände, die die Stifter zu einer anderen Regelung in der Stiftungserklärung veranlasst hätte.

Wenngleich viele Fragen rund um die subsidiäre Änderungsbefugnis des Stiftungsvorstands nach wie vor ungelöst sind, werden sich durch diese Entscheidung die Gestaltungsmöglichkeiten für Stiftungsvorstände deutlich erweitern, um auch in Zukunft Stiftungserklärungen an neue Herausforderungen anpassen zu können. Insbesondere wird es möglich sein, auf geänderte rechtliche Rahmenbedingungen, aber auch auf neue Erkenntnisse der Rechtsprechung reagieren zu können und zwar unabhängig davon, ob änderungsberechtigte Stifter vorhanden sind oder nicht.

#### b) Inhaltliche Grenzen des Änderungsrechts des Stifters

Hat sich ein Stifter bei Errichtung der Privatstiftung das Recht zur Änderung der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde vorbehalten, so ist dieses grundsätzlich umfassend ausgestaltet.<sup>5</sup> Dem Stifter steht es aber frei, das Änderungsrecht inhaltlich zu beschränken oder aber besondere Modalitäten für die Ausübung dieses Rechts – etwa Zustimmungsrechte anderer Personen – vorzusehen.<sup>6</sup>

In dem der Entscheidung<sup>7</sup> zugrunde liegenden Sachverhalt trafen die Stifter besondere Regelungen über die Ausübung des Änderungsrechts, die sie anschließend wieder abändern wollten. Der erkennende Senat erklärt – in Einklang mit der überwiegenden Lehre<sup>8</sup> – Änderungen der Modalitäten zur Ausübung des Änderungsrechts für zulässig, sofern die dafür vorgesehenen Ausübungsmodalitäten eingehalten werden. Im Unterschied dazu können inhaltliche Beschränkungen des Änderungsrechts nicht wieder rückgängig gemacht werden; das Änderungsrecht ist in diesen Bereichen erloschen. Damit kommt der Unterscheidung zwischen inhaltlichen Beschränkungen des Änderungsrechts und bloßen

Ausübungsmodalitäten eine ganz gewichtige Bedeutung zu.

Sieht eine Stiftungserklärung vor, dass die Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde nur solange geändert werden können, solange noch vier Stifter am Leben sind und soll diese dahingehend geändert werden, dass auch weniger als vier Stifter die Erklärung zumindest in bestimmten Bereichen ändern können, betrifft diese Änderung nur die Ausübungsmodalität. Eine solche Änderung ist daher vom Änderungsvorbehalt umfasst, sofern noch so viele Stifter am Leben sind, wie zur aktuellen Änderung benötigt werden. Damit ist nun klargestellt, dass die in der Praxis so beliebten zeitlichen Staffelungen der Stifterrechte nachträglich auch wieder geändert werden können. Umgekehrt können einmal vorgesehene inhaltliche Beschränkungen nachträglich nicht mehr beseitigt werden.

#### c) Anmeldung der Änderung von Stiftungserklärungen

Änderungen von Stiftungsurkunden müssen, um wirksam zu werden, in das Firmenbuch eingetragen werden.<sup>9</sup> Die Anmeldung zur Eintragung der Änderung obliegt gemäß § 33 Abs. 3 PSG dem Stiftungsvorstand; eine subsidiäre Anmeldebefugnis des Stifters besteht nach ständiger Rechtsprechung des OGH ebenso wenig wie eine solche der Rechtsnachfolger des Stifters.<sup>10</sup> In seiner Entscheidung vom 28.8.2014<sup>11</sup> präziserte das Höchstgericht seine bisherige Judikatur zur Pflicht des Stiftungsvorstands, Änderungen der Stiftungsurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Stiftungsvorstand muss nach Ansicht des erkennenden Senats in jedem Fall die vom Stifter vorgenommenen Änderungen der Stiftungsurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch anmelden. Hat der Stiftungsvorstand gegen die Gültigkeit dieser Änderung Bedenken – etwa wegen der fehlenden Geschäftsfähigkeit des Stifters oder aber auch wegen eines Verstoßes gegen zwingendes Recht – muss er die Anmeldung dennoch vornehmen.<sup>12</sup> Er darf nicht eigenständig beurteilen, ob die Änderung der Stiftungserklärung wirksam zustande gekommen ist und gegebenenfalls die Anmeldung zur Eintragung aufgrund einer eigenen Entscheidung unterlassen. Vielmehr ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, seine Bedenken gegenüber dem Firmenbuchgericht kundzutun, welches diese Bedenken dann zu prüfen hat.

Aus der Entscheidung geht allerdings nicht klar hervor, ob das Höchstgericht in jedem Fall von einer Pflicht des Stiftungsvorstands ausgeht, Änderungen zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Dabei ist vor allem an offensichtlich unwirksame Änderungen – wie etwa Änderungserklärungen von dazu zweifelsfrei nicht berechtigten Personen oder Änderungen, die ganz offenkundig die gesetzlichen Formerfordernisse nicht erfüllen – zu denken. Bei derart offensichtlich unzulässigen bzw. unwirksamen Änderungen besteht unseres Erachtens keine Pflicht des Stiftungsvorstands, diese zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.

#### d) Bekämpfung einer unwirksamen Änderung

In der Entscheidung 3 Ob 120/14i <sup>13</sup> hat das Höchstgericht die Frage geklärt, ob auch Begünstigte ein rechtliches Interesse an der Feststellung der Unwirksamkeit einer Änderung der Stiftungserklärung haben. Im konkreten Fall hatte der Stifter sein – inhaltlich uneingeschränktes – Änderungsrecht in Anspruch genommen und die Begünstigtenordnung umfassend geändert. Zweifelhaft war allerdings die Geschäftsfähigkeit des Stifters zum Zeitpunkt der Änderung. Die Begünstigten klagten nun auf Feststellung der Unwirksamkeit der Änderung der Stiftungserklärung.

Der OGH hielt – in Einklang mit der bisherigen Judikatur<sup>14</sup> – zutreffend fest, dass die Eintragung der Änderung der Stiftungserklärung in das Firmenbuch den etwaigen Mangel der fehlenden Geschäftsfähigkeit jedenfalls nicht heilt. Begünstigte haben – so die zutreffende Ansicht des Höchstgerichts – an der Feststellung, ob eine Änderung der Stiftungserklärung (Begünstigtenordnung) wirksam oder unwirksam ist, nicht nur ein wirtschaftliches, sondern auch ein rechtliches Interesse. So erschöpft sich die Stellung als Begünstigter einer österreichischen Privatstiftung keineswegs darin, Zuwendungen von der Privatstiftung zu empfangen.<sup>15</sup> Die Begünstigtenstellung macht Zuwendungen von der Privatstiftung wahrscheinlicher, führt aber vor allem dazu, dass aktuell Begünstigte und Begünstigte mit einem klagbaren Anspruch Träger von Kontrollrechten und damit Elemente der „Foundation Governance“ werden. Genau daraus ergibt sich auch das rechtliche Interesse an der Feststellung der Wirksamkeit oder Unwirksamkeit der geänderten Begünstigtenordnung der Stiftungserklärung.

## 2. Stiftungsprüfung

### a) Bestellung

Ein Stiftungsprüfer wird gemäß § 20 Abs. 1 PSG vom Gericht oder – sofern vorhanden – vom Aufsichtsrat der Privatstiftung bestellt. Anderen Personen oder Gremien kann nach h.M.<sup>16</sup> und ständiger Rechtsprechung<sup>17</sup> in der Stiftungserklärung nur ein (unverbindliches) Recht eingeräumt werden, Vorschläge für die Bestellung des Stiftungsprüfers zu unterbreiten.

In dem der Entscheidung<sup>18</sup> zugrunde liegenden Sachverhalt hatte die Stiftungserklärung ein solches Vorschlagsrecht zu Gunsten beider Stifter vorgesehen. Dieses Vorschlagsrecht konnten die beiden Stifter nur gemeinsam wahrnehmen. Für den Fall der Uneinigkeit der beiden Stifter hinsichtlich des Vorschlags für die Stiftungsprüferbestellung sollte ein einzelner Stifter die Bestellung eines bestimmten Stiftungsprüfers nur anregen können. Wird ein Stiftungsprüfer in Folge durch das Gericht bestellt und der Bestellungs-vorschlag eines einzelnen Stifters (bzw. dessen Anregung) vom Gericht nicht berücksichtigt, so greift diese Bestellung nicht in die subjektiven Rechte eines einzelnen Stifters ein. Dementsprechend ist auch der einzelne Stifter nicht zur Erhebung eines Rechtsmittels gegen den gerichtlichen Bestellungsbeschluss legitimiert. Selbst bei Einigkeit beider Stifter über den Bestellungs-vorschlag wäre das bestellende Gericht an diesen Vorschlag mangels Verbindlichkeit nicht gebunden.<sup>19</sup>

### b) Pflichten des Stiftungsprüfers

In der Entscheidung 6 Ob 105/14f<sup>20</sup> hat das Höchstgericht die Pflichten des Stiftungsprüfers aus verschiedenen Blickwinkel konkretisiert: Gem. § 21 Abs. 2 PSG ist der Stiftungsprüfer gegenüber anderen Stiftungsorganen von seiner grundsätzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden; es trifft diesen sogar eine Auskunftspflicht. Daher muss ein Stiftungsprüfer auch einem Beirat, dem Organqualität zukommt, die gewünschten Auskünfte erteilen und Einsicht in seine Arbeitspapiere gewähren.

Die gegenständliche Entscheidung bot auch Anlass, zur Bedeutung der



Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder<sup>21</sup> für die einzelnen Prüfungshandlungen des Stiftungsprüfers Stellung zu nehmen. Nach dem Fachgutachten zur Einholung von Vollständigkeitserklärungen (KFS/PE5)<sup>22</sup> muss der Stiftungsvorstand gegenüber dem Stiftungsprüfer bestätigen, dass dem Stiftungsprüfer die Belege, Bücher, Bestandsnachweise und Auskünfte vollständig gegeben wurden und sämtliche prüfungspflichtigen Geschäfte in den Aufzeichnungen lückenlos und vollständig vorhanden sind. Ein Stiftungsprüfer, der für diese Vollständigkeitserklärung nicht das von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vorgegebene Muster verwendet, begeht nach Ansicht des OGH keine Pflichtwidrigkeit, die eine Sonderprüfung nach § 31 PSG rechtfertigen würde.<sup>23</sup> Offen gelassen hat das Höchstgericht allerdings, ob die sonstigen Vorgaben des Fachgutachtens des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder normativen Charakter haben. Ein solcher ergibt sich aber zutreffend aus § 82 Abs. 1 und § 83 WTBG.<sup>24</sup>

### *3. Abberufung von Stiftungsorganen*

Wie bereits in den vergangenen Jahren nahmen auch im Jahr 2014 Rechtsfragen rund um die Abberufung von Organmitgliedern einen breiten Raum innerhalb der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ein.

#### *a) Keine Subsidiarität der gerichtlichen Abberufungsbefugnis*

Nach § 27 Abs. 2 PSG hat das Gericht ein Mitglied eines Stiftungsorgans auf Antrag oder von Amts wegen abzurufen, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder sonst ein wichtiger Grund vorliegt. Das Höchstgericht hat mit seiner Entscheidung vom 15.12.2014<sup>25</sup> klargestellt, dass die Abberufungsbefugnis des Gerichts – im Unterschied zur Bestellungsbefugnis nach § 27 Abs. 1 PSG – keinen subsidiären Charakter hat. Die gerichtliche Abberufungsbefugnis besteht daher nicht erst, wenn das zur Abberufung befugte Organ mit seiner Entscheidung säumig ist, sondern immer, sofern ein wichtiger Grund vorliegt, der eine Fortsetzung der Organtätigkeit unzumutbar macht. Denn die gerichtliche Abberufungskompetenz soll gewährleisten, dass in jedem Fall möglichst schnell Schaden von der Privatstiftung ferngehalten wird; dieser Zweck

würde aber in Widerspruch zu einer bloß subsidiären Abberufungskompetenz stehen.

## b) Unberechtigte Abberufung

Sehr häufig wird freiwillig eingerichteten Organen, Gremien oder bestimmten Personen in der Stiftungsurkunde das Recht eingeräumt, den Stiftungsvorstand bei Vorliegen wichtiger Gründe abuberufen. Zum Schutz der Sicherstellung der Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands hat das Höchstgericht mehrfach ausgesprochen, dass im Rahmen der Löschung von Vorstandsmitgliedern das Firmenbuchgericht eine Art Plausibilitätskontrolle der Abberufung vornehmen muss.<sup>26</sup> Bis dato nicht entschieden wurde, welche Wirkungen eine zu Unrecht ausgesprochene Abberufung hat. Genau diese Frage hat der OGH nun in seiner Entscheidung 6 Ob 41/14v<sup>27</sup> geklärt.

Im konkreten Fall wurde in der Stiftungserklärung den Begünstigten das Recht eingeräumt, den Stiftungsvorstand oder einzelne seiner Mitglieder bei Vorliegen wichtiger Gründe abuberufen. Ein solcher die vorzeitige Abberufung rechtfertigender Grund lag ganz offensichtlich nach Auffassung der Vorstandsmitglieder nicht vor. Nach Ansicht des Höchstgerichts ist die mangels eines wichtigen Grundes zu Unrecht ausgesprochene Abberufung der Vorstandsmitglieder von Anfang an unwirksam. Im Unterschied zum Aktien- und GmbH-Recht (§ 75 Abs. 4 AktG und § 16 Abs. 3 GmbHG) müssen die zu Unrecht Abberufenen keine Rechtsgestaltungsklage, sondern (bloß) eine Feststellungsklage erheben, um die Unwirksamkeit der Abberufung gerichtlich geltend zu machen.

Die Privatstiftung hat an der zweifelhaften Situation, die aus der möglicherweise zu Unrecht erfolgten Abberufung resultiert, ein berechtigtes Klarstellungsinteresse. Dieses Interesse erfordert es nach Ansicht des erkennenden Senats, dass die – zu Unrecht abberufenen – Vorstandsmitglieder die Unwirksamkeit ihrer Abberufung ohne schuldhafte Verzögerung geltend zu machen haben. Damit ist eine Klage auf Feststellung der Unwirksamkeit einer Abberufung, die bereits im Jahr 2010 erfolgte, grundsätzlich unzulässig, wenn diese erst im Jahr 2013 eingebracht wird. Vorstandsmitglieder sind somit gehalten, die ihrer

Meinung nach bestehende Unwirksamkeit ihrer eigenen Abberufung unverzüglich zu bekämpfen. In dem Verfahren, in welchem die zu Unrecht abberufenen Vorstandsmitglieder die Feststellung der Unwirksamkeit ihrer Abberufung begehren, ist die Privatstiftung passivlegitimiert.

### c) Parteistellung

Nach mittlerweile ständiger und auch in der Entscheidung vom 17.9.2014 bestätigter Judikatur<sup>28</sup> kommt der Privatstiftung selbst in einem Abberufungsverfahren gegen ihre Organmitglieder keine Parteistellung zu. Ebenso fehlt ihr nach Ansicht des Höchstgerichts die Legitimation, einen Antrag auf gerichtliche Abberufung von Organmitgliedern gemäß § 27 Abs. 2 PSG zu stellen. Zu einem solchen Antrag sind nur die übrigen Mitglieder desselben Organs oder anderer Organe, aber eben nicht die Privatstiftung selbst berechtigt.

### d) Änderung der Funktionsdauer

In dem dieser Entscheidung<sup>29</sup> zugrunde liegenden Sachverhalt wollte der änderungsberechtigte Stifter die Funktionsdauer der Stiftungsvorstände ändern. Nach der ursprünglichen Stiftungserklärung wurden die Mitglieder des Stiftungsvorstands auf unbestimmte Dauer bestellt. Diese Regelung sollte dahingehend abgeändert werden, dass die Funktionsperiode der Mitglieder des Stiftungsvorstands nur mehr drei Jahre beträgt. Die Funktionsperiode der bisher auf unbestimmte Dauer bestellten Mitglieder des Stiftungsvorstands sollte – so die geplante Änderung der Stiftungserklärung – innerhalb von drei Monaten nach Wirksamwerden der Änderung der Stiftungserklärung enden, sofern diese zu diesem Zeitpunkt bereits mehr als drei Jahre im Amt waren. Eine nach der Änderung der Stiftungserklärung verbleibende Funktionsperiode von drei Monaten genügt nach Ansicht des Höchstgerichts nicht, um den Zweck der Mindestfunktionsperiode – die Sicherstellung der Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands – zu gewährleisten. Soll die Funktionsperiode eines Stiftungsvorstands, der sich bereits mehr als drei Jahre im Amt befunden hat, nachträglich verkürzt werden, so muss auch nach Wirksamwerden der Änderung eine Funktionsperiode von mindestens drei Jahren verbleiben. Ganz vermag die Argumentation des Höchstgerichts aber nicht zu

überzeugen. Die vom OGH besonders betonte Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands kann durch jede befristete Bestellung gefährdet werden, wenn sich ein Stiftungsvorstand – insbesondere gegen Ende seiner Amtsperiode – eine Verlängerung derselben wünscht.

Bei dieser Gelegenheit führt das Höchstgericht in Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung<sup>30</sup> aus, dass die Eintragung einer Änderung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch zwar eine notwendige, keineswegs aber eine hinreichende Voraussetzung für die Wirksamkeit dieser Änderung darstellt. Die Eintragung einer Änderung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch hat nicht zur Folge, dass Mängel der Änderung – wie z.B. ein Verstoß gegen zwingendes Recht – geheilt werden.

#### *4. Stiftungsbeiräte*

Auch im Jahr 2014 hatte sich das Höchstgericht mehrfach mit Fragen der Besetzung von Beiräten, vor allem aber auch mit den Kompetenzgrenzen eines Beirats auseinanderzusetzen.<sup>31</sup> In der zentralen Entscheidung<sup>32</sup> zu dieser Frage hat der OGH die Grenzziehung zwischen Vorstand und Beirat betont: Der Vorstand einer Privatstiftung darf in seiner Funktion nicht dadurch eingeengt werden, dass dem Beirat typische Vorstandskompetenzen übertragen werden und der Vorstand in seinem Geschäftsführungs- und Vertretungsmonopol beeinträchtigt wird; der Vorstand darf nicht zu einem bloßen Vollzugsorgan des Beirats degradiert werden. Ob dies der Fall ist, ist nach Ansicht des erkennenden Senats von den konkreten Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig. Im Unterschied zu den bisherigen zum Begünstigtenbeirat ergangenen Entscheidungen rückt das Höchstgericht hier nicht die Aufsichtsratsähnlichkeit, sondern die „Vorstandsähnlichkeit“ eines Beirats in den Mittelpunkt seiner Überlegungen. Im konkreten Fall bejahte der erkennende Senat die „Vorstandsähnlichkeit“ des Beirats, weil diesem das Recht zur Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstands, zur Bestimmung der Vorstandsvergütung, Zustimmungsrechte bei Erwerb und Veräußerung von Geschäftsanteilen und bei der Ausübung der Stimmrechte in Beteiligungsgesellschaften sowie zu sonstigen Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebs wesentlich hinausgehen, zukamen.

Zu Recht wurde kritisch hinterfragt, wieso ein Beirat mit derartigen Kompetenzen den Vorstand zu einem bloßen Vollzugsorgan degradieren: Die Zulässigkeit des Rechts zur Bestellung<sup>33</sup> und/oder Abberufung des Stiftungsvorstands – freilich unter der Prämisse, dass das Abberufungsrecht auf wichtige Gründe<sup>34</sup> beschränkt ist – wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2011<sup>35</sup> außer Streit gestellt.<sup>36</sup> Auch entsprechen die Zustimmungsrechte des Beirats im konkreten Fall – zumindest weitgehend – den gesetzlichen Kompetenzen eines Aufsichtsrats einer Privatstiftung.<sup>37</sup> Nur schwer ließe sich behaupten, dass ein gesetzestypischer Aufsichtsrat mit den ex lege zustehenden Kompetenzen wegen „Vorstandsähnlichkeit“ als unzulässiges Organ zu qualifizieren ist. Letztendlich zeigt auch diese Entscheidung unseres Erachtens recht deutlich, dass sich die vom Höchstgericht eingeschlagene Judikatur zur Besetzung und zu den Kompetenzen eines Beirats nur schwer in das System des PSG einfügen lässt.

## **II. Vereinsrecht**

### *1. Differenzierung im Umgang mit Zweigvereinen und ordentlichen Mitgliedern*

In der Entscheidung 7 Ob 31/14f vom 22.4.2014<sup>38</sup> beschäftigte sich der OGH mit der Differenzierung zwischen ordentlichen Mitgliedern eines Vereins und von diesen zu unterscheidenden Zweigvereinen gem. § 1 Abs. 4 VerG 2002. So kann der Ausschluss eines Zweigvereins nur auf jene Gründe gestützt werden, die statutarisch für diese festgelegt sind. Im konkreten Sachverhalt unterscheiden die Statuten des Beklagten, eines bundesweit tätigen Schwimmsportverbandes, u.a. zwischen ordentlichen Mitgliedsvereinen und Landesschwimmverbänden als Zweigvereinen. Letzter sind als Zweigvereine in die Vereinsstruktur des Hauptvereins direkt eingebunden. Aufgrund mehrerer angeblicher Verstöße gegen die Erfordernisse der Wettkampfbestimmungen des Hauptvereins, unkorrekter Wettkampfprotokolle sowie mangelnder Übereinstimmungen zwischen den Statuten von Haupt- und Zweigverein beschloss der Vorstand des Beklagten den sofortigen Ausschluss des Klägers, dem im Bundesland

Salzburg tätigen Zweigverein. Der OGH bestätigte in der zulässigen Revision die Ansicht der Vorinstanzen, dass sich die Ausschlussgründe in § 7 der Statuten des Hauptvereins aufgrund der ausdrücklichen Unterscheidung zwischen ordentlichen Mitgliedsvereinen und Zweigvereinen nur auf erstere beziehen. Da sich der Beklagte für einen Ausschluss des Klägers somit nicht darauf stützen kann, bedarf es für den Ausschluss eines Zweigvereins einer Statutänderung. Für eine solche ist allerdings entsprechend des Statuts nicht der Vorstand, sondern der Verbandstag zuständig. Auf die Frage, ob ein statutenwidriges Verhalten des Klägers vorlag, ging der OGH mangels Relevanz nicht ein. Erwähnenswert ist im Zusammenhang mit dieser Entscheidung auch, dass laut OGH „die Satzung des Hauptvereins eine Regelung über die Zahl und das Tätigkeitsgebiet (im Regelfall gebietsmäßig) der zu schaffenden Untergliederungen enthalten“ müsse. Er übernimmt dabei mit Verweis auf das deutsche „Handbuch Vereins- und Verbandsrecht“ von *Bernhard Reichert* eine deutsche Regelung, welche in Österreich keine gesetzliche Grundlage findet.

## *2. Konkretisierung von „Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis“ im Sinne des § 8 VerG 2002*

Mit der Entscheidung 9 ObA 107/14x vom 27.11.2014<sup>39</sup> machte der OGH deutlich, dass die Ansprüche einer ehemaligen Geschäftsführerin eines Vereins auf angemessenes Entgelt nicht unter den Begriff der „Streitigkeiten des Vereins“ im Sinne des § 8 Abs. 1 VerG 2002 fallen. Aus diesem Grund ist kein Schiedsgericht gem. § 14 VerG 2002 anzurufen und der Rechtsweg vor die ordentlichen Gerichte ist möglich. Die Klägerin, seit Gründung des beklagten Vereins 2009 Geschäftsführerin desselben, erklärte 2012 ihren Rücktritt und begehrte für den Zeitraum August 2010 bis März 2011 angemessenes Entgelt für ihre Tätigkeiten. Der OGH gab dem Begehren der Klägerin statt und stellte das Urteil erster Instanz wieder her. Die maßgebliche Frage war, ob es sich bei den Ansprüchen der Klägerin um Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis handelt, da diese gem. § 8 Abs. 1 VerG 2002 vor einer Schlichtungseinrichtung auszutragen sind. Sofern das Verfahren vor dieser nicht früher beendet ist, können nach Ablauf von sechs Monaten die ordentlichen Gerichte angerufen werden. „Streitigkeiten aus dem

Vereinsverhältnis“ sind privatrechtliche Streitigkeiten zwischen Vereinsmitgliedern und dem Verein sowie zwischen Vereinsmitgliedern untereinander, die mit dem Vereinsverhältnis „im Zusammenhang stehen“, „typischerweise ohne Verbundenheit des Klägers mit dem beklagten Verein nicht denkbar wären“ oder „in der Vereinsmitgliedschaft wurzeln“.<sup>40</sup> Im konkreten Fall handelt es sich bei dem Dienstverhältnis im Sinne des § 1151 Abs. 1 ABGB nach Ansicht des OGH um ein selbstständiges Schuldverhältnis zwischen den Streitparteien, welches nicht auf der Vereinsmitgliedschaft beruht. Aufgrund der Vereinsstatuten besteht für die Geschäftsführung keine zwingende Mitgliedschaft zum Verein. Im fortgesetzten Verfahren wird über Grund und Höhe eines möglichen Anspruchs abzuurteilen sein.

### **III. Literatur**

#### *1. Stiftungsrecht (Auswahl)*

- |   |   |
|---|---|
| <i>Arnold, Nikolaus</i>                         | Stiftungshandbuch - Stiftungsrechtliche und steuerliche Bestimmungen - Österreich und Liechtenstein, 2. Auflage, 2014.                    |
| <i>Besser, Christiane</i>                       | Auswirkungen des Begutachtungsentwurfs zum RÄG 2014 auf Privatstiftungen, PSR 2014, 160.  |
| <i>Bieber, Thomas/<br/>Brandstetter, Markus</i> | Verletzung der Rechnungslegungspflicht nach § 18 PSG als Indiz für vorsätzliche Abgabenhinterziehung einer Privatstiftung, GES 2014, 401. |
| <i>Binder, Anna/ Pinetz, Erik</i>               | Die neuen Erhöhungstatbestände des StiftEG im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2014,   |



- Blum, Daniel W./ Pinetz, Erik* Die liechtensteinische Stiftung im Spannungsfeld zwischen Intransparenz nach dem Steuerabkommen und Transparenz als ausländischer Investmentfonds, ÖStZ 2014, 255.
- Bodis, Andrei/ Varro, Daniel* Zuwendung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften an Stiftungen, PSR 2014, 72.
- Briem, Robert* Privatautonome Gestaltungsmöglichkeiten zur Sicherung einer funktionierenden Governance der Privatstiftung, in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts – Acht wesentliche Kernthemen, 2014, S. 61.
- Briem, Robert* Die Entlastung des Stiftungsvorstandes, GS Helbich (2014), S. 31.
- Briem, Robert* Unvereinbarkeit mit aufsichtsratsähnlichem Beirat, GesRZ 2014, 63.
- Cach, Christopher* Strategien zur Vermeidung des Pflichtteilsrechts, JEV 2014, 90.
- Cerha, Günter* Einflussmöglichkeiten der Begünstigten von Privatstiftungen, GS Helbich (2014), S. 45.
- Cerha, Günter* Die Vertreibung des Vermögens österreichischer Privatstiftungen ins Ausland, in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts – Acht

wesentliche Kernthemen, 2014, S. 1.

*Egermann, Clemens/  
Forstinger, Christin*

Braucht Österreich Dachstiftungen? Ein Vergleich mit der Schweiz, *ecolex* 2014, 434.

*Endfellner, Clemens*

Übertragung stiller Reserven bei Privatstiftungen, *AFS* 2014, 96.

*Festa, Werner/ Vejmola,  
Dalibor*

Aufgaben des Stiftungsprüfers: Ein Überblick, *PSR* 2014, 114.

*Fraberger, Friedrich*

BFG: KEST-Pflicht der Auszahlung von Pflichtteils (-ergänzungs-)ansprüchen durch die verpflichtete Privatstiftung verneint, *ZFS* 2014, 201.

*Frommelt, Heinz/  
Kirchmayr, Sabine/  
Schuchter, Yvonne*

Alle liechtensteinischen Stiftungen missbräuchlich?, *SWK* 2014, 948.

*Gahleitner, Helmut/  
Leitsmüller, Heinz*

20 Jahre Privatstiftungsrecht – Transparenzoffensive dringend erforderlich, in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts – Acht wesentliche Kernthemen, 2014, S. 137.

*Giller, Peter*

Die Gestaltbarkeit der Pflichtteilsdeckung, *JEV* 2014, 14.

*Gruber, Johannes Peter*

Wie kann der Stiftungsvorstand die Stiftungserklärung ändern?, *Aufsichtsrat* aktuell 2014 H 6, 38.

*Gruber, Johannes Peter*

Die stiftungsrechtliche Rechtsprechung des OGH im Jahr 2013, *Aufsichtsrat* aktuell 2014 H 1, 20.

*Gruber, Johannes Peter*

Undankbare Privatstiftung, *Aufsichtsrat*

aktuell 2014 H 1, 33.

- |                              |   |
|------------------------------|---|
| <i>Haas, Stefan</i>          | Vermeidung der<br>Hinzurechnungsbesteuerung bei<br>österreichischen Privatstiftungen mit<br>deutschen Begünstigten, SWI 2014,<br>273.   |
| <i>Hasch &amp; Partner</i>   | Kurzkomentar PSG –<br>Privatstiftungsgesetz, 2. Auflage, 2014.  |
| <i>Hochedlinger, Gerhard</i> | Die fehlerhafte Privatstiftung, ZFS<br>2014, 156.   |
| <i>Hochedlinger, Gerhard</i> | Rechtsmittellegitimation des<br>Stiftungsvorstands bei Eintragung einer<br>Änderung der Stiftungsurkunde trotz<br>mitgeteilter Bedenken, ZFS 2014, 185.   |
| <i>Hochedlinger, Gerhard</i> | Zulässige und unzulässige Regelungen<br>zur Vorstandsvergütung - Wer kann<br>vom Stifter zur Festlegung der<br>Vorstandsvergütung berufen werden?<br>(zugleich eine Anmerkung zu OGH 9.<br>9. 2013, 6 Ob 139/13d), PSR 2014, 4. |
| <i>Jung, Stefanie</i>        | Gründung einer Europäischen Stiftung<br>(FE), PSR 2014, 22.   |
| <i>Jung, Stefanie</i>        | Organisationsverfassung der<br>Europäischen Stiftung (FE), PSR 2014,<br>56.   |
| <i>Kalss, Susanne</i>        | Die Stellung der Gläubiger des Stifters<br>und des Begünstigten der Privatstiftung,<br>in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des<br>Stiftungsrechts – Acht wesentliche<br>Kernthemen, 2014, S. 107.                                |

- Kalss, Susanne/ Bertleff, Bettina/ Lutz, Magdalena* Empirische Zahlen nach 20 Jahren Privatstiftungsgesetz, in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts – Acht wesentliche Kernthemen, 2014, S. 13.
- Kalss, Susanne/ Umlauf, Manfred* Der praktische Fall: Ist die Müller-Gruppe für die nächste Generation gerüstet?, GesRZ 2014, 370.
- Kalss, Susanne/ Zwirchmayr, Michael* Mangelnde Passivlegitimation der Begünstigten und des Nachfolge-Stiftungsvorstands im streitigen Feststellungsverfahren über die Vorstands-Abberufung, ZFS 2014, 36.
- Karollus, Martin* Unzulässigkeit eines „vorstandsähnlichen“ Stiftungsbeirates, ZFS 2014, 111.
- Kerres, Christoph* Anfechtungsverbote im Stiftungsrecht. Über die Gültigkeit von kassatorischen Klauseln in Stiftungsurkunden, ecolex 2014, 42.
- Kodek, Georg* Gedankensplitter zur corporate governance der Privatstiftung, FS Reich-Rohrwig (2014), S. 101.
- Korenjak, Ingrid* Privatstiftung und IESG - Versagung von Insolvenz-Entgelt, GesRZ 2014, 202.
- Kottke, Nils* Stiftungsvorstand - Ein Ehrenamt? - Arbeitserleichterung und Reduzierung des Haftungsrisikos durch eine effiziente Stiftungsorganisation, Aufsichtsrat aktuell 2014, 34.

<i>Ladler, Mona Philomena</i>	Die Haftung des Stiftungsprüfers, PSR 2014, 169.
<i>Lechner, Eduard/ Rédei, Christoph/ Stangl, Christian</i>	Besteuerung von intransparenten und transparenten liechtensteinischen Stiftungen nach dem Steuerabkommen Liechtenstein – Österreich ab 2014, GS Helbich (2014), S. 67.
<i>Leitner-Bommer, Nikola/ Dorigatti, Bianca</i>	Keine Parteistellung der Vorstandsmitglieder im stiftungsrechtlichen Eintragungsverfahren, ZFS 2014, 190.
<i>Leitner-Bommer, Nikola/Radler, Moritz</i>	Der Begünstigtenbeirat – Zulässigkeit und Schranken, ZfS 2014, 3.
<i>Leitner-Bommer, Nikola/Radler, Moritz/ Singer, Florian</i>	Strafbare Stiftungsorgane: ein Ausweg aus der undankbaren Privatstiftung?, ZFS 2014, 95.
<i>Lochmann, Erich</i>	Missbrauchsbestimmungen und liechtensteinische Strukturen, SWK 2014, 795.
<i>Malle, Erik</i>	Privatstiftungen: Das “öffentliche Register” in der Vierten Geldwäscherichtlinie und die Auswirkungen auf wirtschaftlich Berechtigte einer Privatstiftung – ein Erstüberblick, JEV 2014, 54.
<i>Marschner, Ernst</i>	Nichtentlastung von der Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten – EuGH am Zug, ZFS 2014, 13.

<i>Marschner, Ernst</i>	UFS: Verspäteter Wiedereinsetzungsantrag bei Versäumung der Offenlegungsfrist im Rahmen des StiftEG, ZFS 2014, 47.
<i>Marschner, Ernst</i>	UFS: Kein Vorsteuerabzug für Vermietung eines Einfamilienhauses an den Stifter, ZFS 2014, 51.
<i>Marschner, Ernst</i>	Neuregelung der Grunderwerbsteuer – Auswirkungen auf Stiftungen, ZFS 2014, 63.
<i>Marschner, Ernst</i>	VwGH: Steuerliche Sorgfaltspflichten des Stiftungsvorstandes, ZFS 2014, 84.
<i>Marschner, Ernst</i>	VwGH: Sachzuwendung von im wirtschaftlichen Eigentum der Stiftung stehenden Grundstücken, ZFS 2014, 137.
<i>Marschner, Ernst</i>	BFG: Anerkennung einer atypisch stillen Gesellschaft, ZFS 2014, 139.
<i>Marschner, Ernst</i>	BFG: Gebührenrechtliche Beurteilung eines Teilpflichtteilsverzichtsvertrages gegen Abfindung, ZFS 2014, 142.
<i>Marschner, Ernst</i>	BFG: Anrechnung von Zwischenkörperschaftsteuer aus Zeiträumen bis 2010 ab der Veranlagung 2011, ZFS 2014, 207.
<i>Melzer, Martin</i>	Pflichtteilsrechtliche Konsequenzen der Errichtung von Substiftungen, PSR 2014, 175.
<i>Motal, Bernhard/</i>	Zur (Un-)Pfändbarkeit von

<i>Wallentin, Eberhard</i>	Begünstigtenansprüchen – Reichweite und Grenzen statutarischer und gesetzlicher Bestimmungen nach liechtensteinischem und österreichischem Recht, GS Helbich (2014), S. 89.
<i>Müller, Katharina</i>	Handbuch Stiftungsmanagement, 1. Auflage, 2014.
<i>Nowotny, Christian</i>	Substiftungen und ihre Probleme, GS Helbich (2014), S. 111.
<i>Oberndorfer, Klaus</i>	Bekämpfung der Abberufung als Stiftungsvorstand – aber gegenüber wem?, ZFS 2014, 6.
<i>Oberndorfer, Klaus</i>	Eine wiederholte Verletzung der Dreimonatsfrist gem. § 21 Abs. 1 PSG stellt einen wichtigen Grund für die Abberufung des Stiftungsprüfers dar, ZFS 2014, 74.
<i>Oberndorfer, Klaus</i>	Kein Anspruch auf Insolvenz-Entgelt des Geschäftsführers bei indirektem Einfluss von diesem auf die GmbH über seine Stellung als Stifter der Eigentümer-Privatstiftung, ZFS 2014, 71.
<i>Oberndorfer, Klaus</i>	Zuwendungen nach eigenem Ermessen rechtfertigen keine Abberufung des Vorstands wegen grober Pflichtverletzung, ZFS 2014, 80.
<i>Oberndorfer, Klaus</i>	Unzulässigkeit eines mit Begünstigten besetzten „aufsichtsratsähnlichen“



Stiftungsbeirates, ZFS 2014, 107.

*Oppel, Florian*

Die österreichische Privatstiftung und die deutsche Familienstiftung als Instrumente der Nachfolgegestaltung, 2014.

*Petriz, Michael/ Reinold, Jürgen*

Umfasst der Zuwendungsbegriff i.S.d. § 27 Abs. 5 Z 7 EStG Pflichtteilsansprüche sowie Nacherbschaftsfälle?, JEV 2014, 32.

*Petriz, Michael/ Reinold, Jürgen*

BFG: Zahlung von Pflichtteilsansprüchen durch eine Privatstiftung sind keine steuerpflichtigen Zuwendungen, JEV 2014, 106.

*Petriz-Klar, Michaela/ Petritz, Michael*

Die unendliche Geschichte der Einheitswerte - Fortsetzung folgt (nicht)?, taxlex 2014, 234.

*Pinetz, Erik*

Die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch eine Privatstiftung ist keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG, BFGjournal 2014, 368.

*Pinetz, Erik*

Offenlegungspflicht für Privatstiftungen, ecolex 2014, 274.

*Pinetz, Erik*

Vereinbarkeit der "Zwischensteuer" mit der Kapitalverkehrsfreiheit, ecolex 2014, 469.

*Pinetz, Erik*

Besteuerung von Pflichtteilsansprüchen gegen Privatstiftungen, ecolex 2014, 1101.

<i>Pinetz, Erik/ Mechtler, Lukas</i>	Vorsätzliche Abgabenverkürzung durch Stiftungsvorstand als Organ der Privatstiftung, ecolex 2014, 909.
<i>Prechtel-Aigner, Babette</i>	Keine KEST-Pflicht bei gesetzlicher oder vertraglicher Herausgabepflicht einer Privatstiftung, SWK 2014, 1321.
<i>Rath, Philipp</i>	Zur Bestellung des Stiftungsprüfers, VWT 2014, 240.
<i>Reiter, Regina</i>	Die Aufgaben des Stiftungsprüfers im Zusammenhang mit unzulässigen Substanzauszahlungen an Begünstigte, ZFS 2014, 152.
<i>Reiter, Regina</i>	Aktueller Stand des neuen Fachgutachtens KFS/PE 21, PSR 2014, 108.
<i>Rizzi, Paul</i>	Der angeblich aufsichtsratsähnliche Beirat und das angebliche Kontrolldefizit der Privatstiftung, ecolex 2014, 149.
<i>Rizzi, Paul</i>	Grober Undank, Wegfall der Geschäftsgrundlage, auflösende Bedingung und Widerruf der Schenkung zwischen Ehegatten (analog) bei der Privatstiftung, ecolex 2014, 341.
<i>Rohrer, Ronald/ Motal, Bernhard</i>	Begünstigteneinfluss beim aufsichtsratsähnlichen Beirat, EvBl 2014, 362.
<i>Schachermayr, Barbara</i>	Bestellung eines Prozesskurators für beklagte Privatstiftung bei Klage der

abberufenen Vorstandsmitglieder auf  
Unwirksamklärung der Abberufung,  
ZFS 2014, 127.

*Schauer, Martin*

Vergleich des Regelungskonzepts der  
österreichischen Privatstiftung mit der  
neuen liechtensteinischen Stiftung, in:  
Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des  
Stiftungsrechts – Acht wesentliche  
Kernthemen, 2014, S. 167.

*Schima, Georg/ Toscani,  
Valerie*

Die Pflichtenbindung des Vorstandes  
einer Unternehmensträgerstiftung, GS  
Helbich (2014), S. 121.

*Schnitzhofer, Walter*

Beirat und Begünstigtenkodex in der  
österreichischen Privat-stiftung,  
Aufsichtsrat aktuell 2014, 36.

*Staringer, Claus*

Die Übertragung von  
Stiftungsvermögen durch  
Umgründungen, GS Helbich (2014), S.  
141.

*Steiner, Stefanie*

Europäische Stiftung – Neue  
Perspektiven durch den  
Verordnungsentwurf der Europäischen  
Kommission, GES 2014, 56.

*Sutter, Franz Philipp*

Pflichten des Stiftungsvorstandes und  
verlängerte Verjährungs-frist, AnwBl  
2014, 634.

*Torggler, Hellwig*

Franz Helbich und die Privatstiftung,  
GS Helbich (2014), S. 151.

*Torggler, Hellwig*

Passivlegitimation der Privatstiftung für  
Klage der Vorstands-mitglieder auf

	Feststellung der Unwirksamkeit einer rechtswidrigen Abberufung, ZFS 2014, 178.
<i>Trstenjak, Verica</i>	Die Europäische Stiftung – eine neue supranationale Rechts-form?, ecolex 2014, 484.
<i>Wagner-Reitingner, Marie Sophie</i>	Zuwendungen aus Privatstiftung und Unterhaltsbemessung, EF-Z 2014, 216.
<i>Walch, Mathias</i>	Änderungsrecht und Tod des Stifters, PSR 2014, 119.
<i>Weninger, Heinrich</i>	Die gemeinnützige Privatstiftung – einige Gedanken aus Theorie und Praxis, in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts – Acht wesentliche Kernthemen, 2014, S. 155.
<i>Wiedermann, Klaus</i>	Die Substiftungsgründung – Ertragsteuerkonzept versus „Ausschüttungsthese“, GS Helbich (2014), S. 163.
<i>Wrann, Christina/ Zollner, Johannes</i>	Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2013, PSR 2014, 66.
<i>Zobl, Dominik</i>	Zuwendungen aus einer Privatstiftung erhöhen die Unterhaltsbemessungsgrundlage des Begünstigten, ZFS 2014, 122.
<i>Zobl, Dominik</i>	Subsidiarität des gerichtlichen Abberufungsverfahrens bei Abberufungsregelungen in der Stiftungserklärung, ZFS 2014, 132.

- Zollner, Johannes* Rechte und Pflichten des Stiftungsvorstandes, in: Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts – Acht wesentliche Kernthemen, 2014, S. 41.
- Zollner, Johannes* Kompetenz zur Bestellung eines zusätzlichen Vorstands-mitglieds: Auslegung der Stiftungsurkunde, GesRZ 2014, 135.
- Résumé-Protokoll des Workshops “Aktuelles zum Stiftungsrecht”, GesRZ 2014, 111.

## *2. Vereinsrecht (Auswahl)*

- Berger, Wolfgang/  
Steinwendner,  
Werner/Becker,  
Anton* Der Verein im Steuerrecht. Rechtliches und allgemeine Besteuerungsgrundlagen, 4. Auflage, 2014.
- Giese, Karim* Vereinsrecht, in: Bachmann/Baumgartner/Feik/Fuchs/Giese/Jahnel/Lienbacher (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 10. Auflage, 2014, S. 86
- Kossak, Wolfgang/  
Hargassner, Richard* Handbuch für Vereinsfunktionäre, 2. Auflage, 2014.
- Reiffenstuhl, Walter* Insolvenzverschleppung durch zu optimistische Fortbestehens-prognosen bei Mannschaftssportklubs, in: Grundei/Karollus (Hrsg.), Berufssportrecht VI, S. 103.
- Streicher, Josef* Unechte Befreiung: Option zur Umsatzsteuer bei begünstigten Vereinen. Aus der

Perspektive des Steuer-, Zivil- und  
Strafrechts, SWK 2014, 1260.

- 
- 1 OGH 9.10.2014, 6 Ob 198/13f NZ 2015, 26 = ecolex 2015, 45 (*Rizzi*) = EvBl-LS 2015/22 = wbl 2015/13 = GesRZ 2015, 62 (*Arnold*) = PSR 2015, 4 (*Wrann*) = PSR 2015, 30 = ZfS 2015, 23 (*Hasch/Wolfgruber*) = AnwBl 2015, 184 = RdW 2015, 98.
  - 2 OGH 8.5.2013, 6 Ob 57/13w RdW 2013, 390 = GES 2013, 301 = PSR 2013, 124 = AnwBl 2013, 551 = AnwBl 2014, 208 = ecolex 2013, 1084 (*Rizzi*) = PSR 2014, 66 (*Wrann/Zollner*); 29.4.2004, 6 Ob 7/04d GeS 2004, 343 (*Arnold*) = RdW 2004, 542 = wbl 2005, 41 = GesRZ 2004, 329 = ecolex 2004, 868 = RZ 2004 EÜ 152 = NZ 2005, 222 = SZ 2004/64 = NZ 2007, 133 (*Hofmann*).
  - 3 OGH 6 Ob 57/13w RdW 2013, 390.
  - 4 OGH 6 Ob 198/13f NZ 2015, 26; vgl. auch *Arnold*, PSG<sup>3</sup> (2013) § 33 Rn. 28.
  - 5 *Arnold*, PSG<sup>3</sup> (2013) § 33 Rn. 42; *Müller*, Änderung, Widerruf, Beendigung, Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung, in: Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 270; *Berger*, in: Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg.), PSG (1995) § 33 Rn. 20.
  - 6 *Arnold*, PSG<sup>3</sup> (2013) § 33 Rn. 40; siehe auch OGH 14.7.2011, 3 Ob 177/10s Jus-Extra OGH-Z 5015 = JEV 2011/23 = GesRZ 2011, 317 (*Wurzer/Foglar-Deinhardstein*) = ZIK 2011, 200 = ZfS 2011, 162 (*Karollus*) = PSR 2011, 183 (*Rassi/Zollner*) = ZUS 2011, 140 (*Schäfer*) = RdW 2011, 659 = ecolex 2012, 54 (*Rizzi*) = wbl 2012/35 = EvBl 2012, 168 (*Clavora*) = RZ 2012, 40 EÜ 22, 23 = PSR 2012, 4 (*Foglar-Deinhardstein/Molitoris*) = ZUS 2012, 27 (*Schäfer*) = AnwBl 2012, 305 = PSR 2012, 66 (*Zollner/Paulsen*) = RZ 2012, 66 EÜ 24 = JBl 2013, 12 (*Kieweler*) = SZ 2011/90; 13.3.2008, 6 Ob 49/07k (6 Ob 50/07g) GesRZ 2008, 163 (*Arnold*) = ZfS 2008, 27 (*Oberndorfer*) = JEV 2008, 128 (*Zollner*) = wbl 2008/217 = RdW 2008, 459 = GesRZ 2009, 12 (*Briem*) = JBl 2009, 22 (*Zollner*) = ecolex 2008, 920 = RZ 2009, 14 EÜ 12 - 18 = SZ 2008/34 = HS 39.038 = HS 39.062 = HS 39.086 = HS 39.088 = HS 39.089 = HS 39.090 = HS 39.091 = HS 39.092 = HS 39.093 = HS 39.113; 27.5.2004, 6 Ob 61/04w RdW 2004, 596 = GeS 2004, 391 = GesRZ 2004, 392 = ecolex 2004, 863 (*Hochedlinger*) = ecolex 2005, 47 = NZ 2005, 221 = NZ 2005, 243 = PSR 2012, 13 (*Schurr*).
  - 7 OGH 15.12.2014, 6 Ob 210/14x PSR 2015, 4 (*Wrann*) = NZ 2015, 110 = GesRZ 2015, 144 (*Briem*).
  - 8 *Arnold*, PSG<sup>3</sup> § 33 Rn. 41; *Hochedlinger*, Verzicht lediglich eines Mitstifters auf gemeinsam vorbehaltenes Änderungsrecht möglich? Anmerkung zu OGH 27.5.2004, 6 Ob 61/04w, ecolex 2004, 864.
  - 9 *Fida/Wrann/Zollner*, PSG – Systematische Entscheidungssammlung (2013) § 33 E 80; *Berger*, in: Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 33 Rn. 37; *Müller*, in: Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch 277.
  - 10 OGH 28.8.2014, 6 Ob 98/14a PSR 2014, 193 (*Burger-Scheidlin*) = Jus-Extra

- OGH-Z 5648 = ZfS 2014, 185 (*Hochedlinger*) = RdW 2014, 706 = PSR 2015, 4 (*Wrann*) = AnwBl 2015, 131; 16.3.2011, 6 Ob 194/10p ZfS 2011, 67 = PSR 2011, 95 = GesRZ 2011, 250 (*Bauer*) = ZUS 2011, 36 (*Schäfer*) = ecolex 2011, 537 = RdW 2011, 280 = wbl 2011/207 = PSR 2012, 66 (*Zollner/Paulsen*); 25.5.2007, 6 Ob 87/07y (6 Ob 88/07w) Zak 2007, 298 = iFamZ 2007, 258 (*Fucik*) = GesRZ 2007, 349 (*Arnold*) = ZfS 2007, 83 = ecolex 2007, 772 = RdW 2008, 79 = RZ 2007, 283 EÜ 468, 469 = NZ 2008, 87 = SZ 2007/86 = HS 38.003 = HS 38.054 = HS 38.111 = HS 38.118 = HS 38.167 = HS 38.171.
- 11 OGH 6 Ob 98/14a PSR 2014, 193 (*Burger-Scheidlin*).
- 12 So auch OGH 17.12.2009, 6 Ob 233/09x PSR 2010, 39 = ZfS 2010, 14 (*Lauß*) = GeS 2009, 394 (*Lauss*) = SWK 2010, 725 (*Gruber/Pelzmann*) = GesRZ 2010, 165 (*Hochedlinger*) = AnwBl 2010, 343 = RdW 2010, 212. 206
- 13 OGH 19.11.2014, 3 Ob 120/14i PSR 2015, 35 (*Loibner*) = ZfS 2015, 12 = GesRZ 2015, 75 (*Cach/Nicolussi*) = GesRZ 2015, 138 (*Hochedlinger*) = NZ 2015, 147.
- 14 OGH 15.10.2012, 6 Ob 157/12z PSR 2012, 179 (*Murko*) = ZUS 2012, 178 (*Schäfer*) = GES 2013, 19 = NZ 2013, 49 (*Haberer*) = wbl 2013/39 = AnwBl 2013, 105 = ZfS 2013, 21 = PSR 2013, 16 (*Zollner*) = GesRZ 2013, 103 (*Zollner*) = EvBl 2013, 367 = RdW 2013, 77 = ecolex 2013, 350 (*Rizzi*); so auch OGH 19.11.2014, 6 Ob 140/14b RWZ 2015, 76 (*Wenger*).
- 15 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten, 2011, S. 255.
- 16 *Arnold*, PSG<sup>3</sup> § 20 Rn. 20 f; *Gruber*, in: Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 20 Rn. 2, 5.
- 17 *Fida/Wrann/Zollner* PSG § 20 E 14 - 21.
- 18 OGH 28.8.2014, 6 Ob 103/14m ZfS 2014, 197 = RdW 2014, 707 = PSR 2015, 4 (*Wrann*) = PSR 2015, 28 = AnwBl 2015, 131.
- 19 *Gruber*, in: Doralt/Nowotny/Kalss, PSG § 20 Rn. 5; OGH 10.10.2002, 6 Ob 231/02t RdW 2003, 138.
- 20 OGH 28.8.2014, 6 Ob 105/14f PSR 2014, 185 (*Ladler*) = GES 2014, 506 = ZfS 2014, 196 = RWZ 2015, 48 (*Wenger*) = RdW 2014, 707 = PSR 2015, 4 (*Wrann*) = AnwBl 2015, 131. 208
- 21 Online abrufbar unter <http://www.kwt.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-187/> (Stand Mai 2015).
- 22 Online abrufbar unter [http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/FGA\\_KPE5-Stand12122007.pdf](http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/FGA_KPE5-Stand12122007.pdf) (Stand Mai 2015).
- 23 OGH 6 Ob 105/14f PSR 2014, 185 (*Ladler*).
- 24 *Ladler*, PSR 2014, 186 f.
- 25 OGH 15.12.2004, 6 Ob 137/14m NZ 2015, 63 = PSR 2015, 4 (*Wrann*) = wbl 2015/57 = ZfS 2015, 16 (*Zobl*) = GesRZ 2015, 142 (*Hasch/Wolfgruber*).
- 26 Vgl. etwa OGH 24. 2. 2011, 6 Ob 195/10k JBl 2011, 321 (*Karollus*) = ecolex 2011, 429 (*Rizzi*) = GesRZ 2011, 161 (*Kalss*) = ZfS 2011, 68 (*Kalss*) = PSR 2011, 52 (*Hochedlinger*) = PSR 2011, 86 = EvBl-LS 2011/102 = GES 2011, 226 = GesRZ 2011, 239 (*Torggler*) = ZUS 2011, 2 = ZUS 2011, 36 (*Schäfer*) = AnwBl



- 2011, 355 = RdW 2011, 279 = RZ 2011, 173 EÜ 145, 146 = AnwBl 2012, 115 = PSR 2012, 66 (*Zollner/Paulsen*) = PSR 2012, 100 (*Hartlieb*) = SZ 2011/24.
- 27 OGH 28.8.2014, 6 Ob 41/14v Jus-Extra OGH-Z 5651 = Jus-Extra OGH-Z 5652 = PSR 2014, 190 = JEV 2014, 155 = RdW 2014, 646 = ZfS 2014, 178 (*Torggler*) = EvBl 2015, 125 = AnwBl 2015, 68 = GesRZ 2015, 68 (*Csoklich*) = ecolex 2014, 972 = PSR 2015, 4 (*Wrann*). 210
- 28 OGH 17.9.2014, 6 Ob 75/14v JEV 2014/13 = ZfS 2014, 195 = RdW 2014, 707 = PSR 2015, 4 (*Wrann*) = PSR 2015, 10 (*Melicharek*) = PSR 2015, 29 = AnwBl 2015, 131; 22. 6. 2012, 6 Ob 40/12v PSR 2012, 133 = PSR 2012, 100 (*Hartlieb*) = ZUS 2012, 122 (*Kraus/Schäfer*) = wbl 2012/227 = ZfS 2012, 176 = ecolex 2012, 1079 (*Melicharek*) = RdW 2012, 600 = PSR 2013, 16 (*Zollner*); 16. 11. 2012, 6 Ob 156/12b ZfS 2013, 25 = PSR 2013, 16 (*Zollner*) = PSR 2013, 30 (*Hartlieb*) = RdW 2013, 277 = AnwBl 2014, 283.
- 29 OGH 6 Ob 140/14b RWZ 2015, 76 (*Wenger*).
- 30 OGH 6 Ob 157/12z PSR 2012, 179 (*Murko*).
- 31 OGH 6 Ob 105/14f PSR 2014, 185 (*Ladler*); 6 Ob 103/14m ZfS 2014, 197; 10.4.2014, 6 Ob 230/13m ZfS 2014, 111 (*Karollus*) = PSR 2014, 137 = RdW 2014, 524 = AnwBl 2014, 715 = GesRZ 2015, 59 (*Torggler*).
- 32 OGH 6 Ob 230/13m ZfS 2014, 111 (*Karollus*).
- 33 Es ist die Mindestfunktionsperiode von drei Jahren zu beachten. Vgl. auch OGH 6 Ob 195/10k JBl 2011, 321 (*Karollus*).
- 34 Für die Abberufung durch den Beirat ist eine Drei-Viertel-Mehrheit (bei weniger als vier Beiratsmitgliedern sogar Einstimmigkeit) erforderlich (§ 14 Abs. 3 PSG). Sollen Vorstandsmitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 2 Z 1 bis Z 3 PSG angeführten Gründen abberufen werden, ist bei einem mit Begünstigten besetzten Beirat zudem § 14 Abs. 4 PSG zu beachten.
- 35 BGBl I 2010/111.
- 36 Dies ergibt sich aus § 14 Abs. 2 und Abs. 3 PSG (siehe auch ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 67 f). 212
- 37 *Karollus*, ZfS 2014, 114 f.
- 38 OGH 7 Ob 31/14f Ecolex 2014/277, 696 = RdW 2014/574, 524.
- 39 *Cach/Nicolussi*, GesRZ 2/2015 (in Druck).
- 40 Vgl. OGH 7 Ob 172/11m; OGH 2 Ob 105/11x; OGH 8 Ob 66/11f; RIS-Justiz RS 0122425.

# Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2014\*

FLORIAN KAMP

- |  |  |
|--|--|
| <i>AbouAssi, Khaldoun</i>                                    | Get Money Get Involved? NGO's Reactions to Donor Funding and Their Potential Involvement in the Public Policy Processes. In: <i>Voluntas</i> 2014, S. 968–990.                     |
| <i>Achatz, Markus/ Mang, Martin/ Lindinger, Wolfgang</i>     | Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts. 3. Auflage, Wien 2014.   |
| <i>Adam, Doreen/ Richter, Anja</i>                           | Kein ermäßigter Steuersatz für Auftragsforschung einer öffentlich-rechtlichen Hochschule. Anm. zu FG Münster, Urt. v. 10.4.2014 – 5 K 2409/10 U. In: <i>ZStV</i> 2014, S. 184–187. |
| <i>Adam, Thomas</i>  | Profit and Philanthropy: Stock Companies as Philanthropic Institution in Nineteenth Century Germany. In: <i>Voluntas</i> 2014, S. 338–351.   |
| <i>Aktive Bürgerschaft e.V. (Hrsg.)</i>                      | Länderspiegel Bürgerstiftungen. Fakten und Trends 2014. Berlin 2014.   |
| <i>Albrecht, Florian Claus/ Roggenkamp, Jan Dirk (Hrsg.)</i> | Vereinsgesetz. Kommentar. München 2014.  |
| <i>Alexander, Christian</i>                                  | Die unberechtigte Verweigerung der   |

- Aufnahme in einen Wirtschaftsverband aus kartellrechtlicher, lauterkeitsrechtlicher und bürgerlichrechtlicher Sicht. In: ZStV 2014, S. 121–128.
- Allmog-Bar, Michal/ Schmid, Hillel* Advocacy Activities of Nonprofit Human Service Organizations: A Critical Review. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 11–35.
- Alscher, Mareike* Junge Engagierte einbeziehen. In: Zivilgesellschaft Konkret 4/2014, S. 1–16.
- AL-Tabbaa, Omar/ Leach, Desmond/ March, John* Collaboration Between Nonprofit and Business Sectors. A Framework to Guide Strategy Development for Nonprofit Organizations. In: Voluntas 2014, S. 657–678.
- Alvermann, Jörg* Aktuelles zur Umsatzsteuerbefreiung des Sports. In: SpuRt 2014, S. 154–155.
- Alves, Mário Aquino* Social Accountability as an Innovative Frame in Civic Action: The Case of Rede Nossa Sao Paulo. In: Voluntas 2014, S. 818–838.
- Andrick, Bernd/ Gantenbrink, Matthias/ Hellmig, Gerd/ Janitzki, Axel/ Muscheler, Karlheinz/ Schewe, Markus (Hrsg.)* Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen – 8. Jahrgang, Frankfurt am Main 2014.

- Appen, Jörg von/ Schwarz, Patrick* Der Idealverein im Milliardengeschäft Fußball-Bundesliga – Grenzen und Voraussetzungen wirtschaftlicher Tätigkeit. In: npoR 2014, S. 111–114.
- Archambault, Edith/ Priller, Eckhard/ Zimmer, Annette* European Civil Societies Compared: Typically German –Typically French? In: Voluntas 2014, S. 514–537.
- Arps-Aubert, Wolfgang von* Stiftungsrechtliche Vertretungsbescheinigungen bei Streit oder Ungewissheit über den Funktionsstatus einer Person. In: ZStV 2014, S. 72–75.
- Arter, Oliver/Baddeley, Margareta/ Vaitiekunas, Andrew (Hrsg.)* The Court of Arbitration for Sport. Law-Making and the Question of Independence. Bern 2014.
- Arvidson, Malin/ Lyon, Fergus* Social Impact Measurement and Non-profit Organisations: Compliance, Resistance, and Promotion. In: Voluntas 2014, S. 869–886.
- Bachke, Maren Elise/ Alfnes, Frode/Wik, Mette* Eliciting Donor Preferences. In: Voluntas 2014, S. 465– 486.
- Backhaus-Maul, Holger/ Hörnlein, Miriam* Vorstellungswelten und Steuerungsversuche – Engagement in der verbandlichen Wohlfahrtspflege. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 115–131.
- Backhaus-Maul, Holger/ Speck, Karsten/ Hörnlein, Miriam/ Krohn, Maud* Engagement in der Freien Wohlfahrtspflege. Empirische Befunde aus der Terra incognita eines

Spitzenverbandes. Wiesbaden 2014.

*Baldauf, Uwe*

Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Amtshilfe- und Beistandsleistungen. Entwicklungsstand und Perspektive. In: UR 2014, S. 549–560.

*Bauer, Hartmut*

Publizisierung. Begriffe – Befunde – Perspektiven. In: JZ 2014, S. 1017–1025.

*Baumann, Thomas/ Sikora, Markus (Hrsg.)*

Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts. München 2014.

*Baumüller, Josef/ Haring, Nikolai*

Enhancing Third Sector Accountability through Financial Accounting. Regulations and Practices in German-Speaking Countries. Berlin 2014.

*Beckmann, Markus/ Zeyen, Anica*

Franchising as a Strategy for Combining Small and Large Group Advantages (Logics) in Social Entrepreneurship: A Hayekian Perspective. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 502–522.

*Beisland, Leif Atle/ Mersland, Roy*

Earnings Quality in Nonprofit Versus For-Profit Organizations: Evidence From the Microfinance Industry. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 652– 671.

*Beldad, Ardion/ Snip, Babiche/ van Hoof, Joris*

Generosity the Second Time Around. Determinants of Individuals' Repeat Donation Intention. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S.

144–163.

- Berg, Dieter* Good Governance für Stiftungen. In: FuS 2014, S. 182–185.
- Bertelsmann Stiftung (Hrsg.)* Vielfältiges Deutschland. Bausteine für eine zukunftsfähige Gesellschaft. Gütersloh 2014.
- Betriebsberater (Redaktion)* BB-Fachkonferenz Stiftungen am 14.11.2013 in Frankfurt a.M. In: BB 4/2014, S. VI–VII.
- Beuthien, Volker* Dürfen Personalausschüsse des Aufsichtsrats eingetragener Genossenschaften Endgültiges beschließen? In: NZG 2014, S. 1292–1293.
- Bibi, Sami/ Duclos, Jean-Yves/ Araar, Abdelkrim* Mobility, taxation and welfare. In: Social Choice and Welfare 2014, S. 503–527.
- Birnkraut, Gesa/ Lisowski, Rainer/ Wortmann, Rolf (Hrsg.)* Jahrbuch für Management in Nonprofit-Organisationen 2014. Nonprofit Management Yearbook 2014. Berlin 2014.
- Bischoff, Antje/ Hagedorn, Sandra* Stiftungsforschung heute und morgen – eine Einschätzung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 373–384.
- Blome-Drees, Johannes* Aktionsforschung als Strategie

explorativer  
Genossenschaftsforschung. In: ZögU  
2014, S. 88–111.

*Bloodgood, Elizabeth A./  
Tremblay-Boire, Joannie/  
Prakash, Aseem* National Styles of NGO Regulation. In:  
Nonprofit and Voluntary Sector  
Quarterly 2014, S. 716–736.

*Bode, Ingo* Wohlfahrtsstaatlichkeit und Dritter  
Sektor im Wandel: Die Fragmentierung  
eines historischen  
Zivilisationsprojektes. In: Zimmer,  
Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.),  
Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs  
und Engagement, Quo vadis?,  
Wiesbaden 2014, S. 81–95.

*Bösch, Harald* Vermögensopfer und Stiftung. Eine  
Replik auf Hermann Böckle – Die  
Unternehmensstiftung im  
Spannungsfeld zum Pflichtteilsrecht.  
In: LJZ 2014, S. 15–19.

*Bösche, Burchard* Warum eine „Kleine Genossenschaft“?  
In: npoR 2014, S. 229–230.

*Botetzagias, Iosif/ Koutiva,  
Eirini* Financial Giving of Foundations and  
Businesses to Environmental NGOs.  
The Role of Grantee's Legitimacy. In:  
Voluntas 2014, S. 281–306.

*Boubaris, Tino* Work + Life = Balance. Hauptamtliche  
in kleinen und mittleren Nonprofit-  
Organisationen. In: Opusculum  
71/2014.

*Brandmüller, Gerhard/  
Klinger, Thomas* Unternehmensverbundene Stiftungen.  
Recht, Steuer, Betriebswirtschaft. 4.

Auflage, Berlin 2014.

*Braun, Sebastian*

Engagementforschung im vereins- und verbandsorganisierten Sport – Themen, Ergebnisse und Herausforderungen. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 133–148.

*Breen, Oonagh B.*

In Search of Terre Firma: The Unpacking of Charitable Foundations in Ireland. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 137– 153.

*Breen, Oonagh B.*

Recent Developments in Irish Charity Law: Tsunami or Rising Tide to lift all Boats? In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 105– 123.

*Breiwe, Rene*

(Keine) Politik im Stadion: Fußballfans als politische Akteur\_innen. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2014, S. 122–128.

*Brömming, Ulrich*

Stiftungen in Norwegen zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft – Lehren für Deutschland? In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 163–175.



*Brusco, Sandro/ Colombo, Tax Differentiation, Lobbying and Luca/ Galmarini, Umberto Welfare. In: Social Choice and Welfare 2014, S. 977–1006.*

*Bundesarbeitsgemeinschaft der Freiwilligenagenturen e.V.* Monetarisierung – kein Weg zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements. Positionspapier der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freiwilligenagenturen. Berlin 2014.

*Bundesverband Deutscher Stiftungen* Verzeichnis Deutscher Stiftungen. 8. Auflage, Berlin 2014.

*Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)* StiftungsReport 2014. Gesundheit fördern + Umfrage: Stiftungen und Gesundheit. Berlin 2014.

*Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)* Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen. Berlin 2014.

*Bundschuh, Matthias* Der Querverbund kommunaler Unternehmen. Unter besonderer Berücksichtigung verfassungs- und europarechtlicher Vorgaben. Baden-Baden 2014.

*Burgard, Ulrich* Stiftungsrecht. Kommentar zu den §§ 80-88 BGB sowie den Landesstiftungsgesetzen in systematisch synoptischer Darstellung. Berlin 2014.

*Burhoff, Detlef* Vereinsrecht. Ein Leitfaden für Vereine und ihre Mitglieder. 9. Auflage, Herne 2014.

*Calo-Blanco, Aitor* Fairness, freedom, and forgiveness in

- health care. In: Social Choice and Welfare 2014, S. 141–151.
- Campenhausen, Axel  
Freiherr von/Richter,  
Andreas (Hrsg.)* Stiftungsrechts-Handbuch. 4. Auflage, München 2014.
- Carnochan, Sarah/  
Samples, Mark/ Myers,  
Michael/ Austin, Michael J.* Performance Measurement Challenges in Nonprofit Human Service Organizations. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 1014–1032.
- Chen, Chung-An* Nonprofit Managers' Motivational Styles: A View Beyond the Intrinsic-Extrinsic Dichotomy. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 737–758.
- Cherkeh, Rainer* Compliance – Strategien des Vereinsvorstands zur Haftungsvermeidung. In: npoR 2014, S. 101–106.
- Chikoto, Grace L./ Neely,  
Daniel Gordon* Building Nonprofit Financial Capacity. The Impact of Revenue Concentration and Overhead Costs. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 570–587.
- Cho, Moonhee/ Kelly,  
Kathleen S.* Corporate Donor – Charitable Organization Partners: A Coorientation Study of Relationship Types. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 693–715.
- Choi, Sangmi* Learning Orientation and Market

Orientation as Catalysts for Innovation in Nonprofit Organizations. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 393–413.

*Civicus: World Alliance for Citizen Participation* State of Civil Society Report 2014. Reimagining Global Governance. Johannesburg, South Africa 2014.

*Combes, Isabelle* Foundations in France. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 71–85.

*Cornelius, Eike/ Loleit, Synke* Bilanzierung und Kapitalerhalt. Rechnungslegung für kleine und mittlere Stiftungen. In: SB 2014, S. 10–14.

*Cranshaw, Friedrich L.* Auskunftsansprüche der Stifter einer Treuhandstiftung gegen den das Vermögen verwaltenden Treuhänder. Anm. zu OLG Naumburg, Beschl. v. 23.09.2013 – 1 W 28/13. In: jurisPR-HaGesR 3/2014, Anm. 5.

*Crawford, Louise/ Morgan, Gareth G./ Cordery, Carolyn/ Breen, Oonagh B.* International financial reporting for the not-for-profit sector. A study commissioned by CCAB – Final Report. London 2014.

*Csehi, Zoltan* Foundation Law in Hungary. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 111–135.

*Danz, Daniela* Entwicklungshilfeklauseln und Klauseln der wirtschaftlichen

- Zusammenarbeit in  
Doppelbesteuerungsabkommen. In:  
ISR 2014, S. 16–23.
- Decker, Pascal/ Gießler,  
Anke Johanna* Neues Urteil zur Stipendienvergabe.  
Welche Konsequenzen ergeben sich für  
Stiftungen? In: StiftungsWelt 3/2014,  
S. 74–92.
- Dettling, Heinz-Uwe/  
Gerlach, Alice (Hrsg.)* Krankenhausrecht. Kommentar.  
München 2014.
- Deutscher Verein zur  
Konsultation der  
Europäischen Kommission* Stellungnahme “Überprüfung  
bestehender MwSt-Rechtsvorschriften  
zu öffentlichen Einrichtungen und  
Steuerbefreiungen für dem  
Gemeinwohl dienende Tätigkeiten”. In:  
NDV 2014, S. 155–158.
- Diaconu, Madalina/  
Veuthey, Alexandra* How to Make Science and Law Work  
Hand in Hand in Anti-Doping. In:  
Causa Sport 2014, S. 99–110.
- Dietrich, Marcus/ Hilgers,  
Dennis* Die Bilanzierung von Public Private  
Partnership in der öffentlichen  
Verwaltung. Eine Untersuchung  
anhand nationaler und internationaler  
Standards. In: ZögU 2014, S. 3–29.
- Dill, Ann P.* Health Care and Disability NGOs in  
Croatia: State Relations, Privatization,  
and Professionalism in an Emerging  
Field. In: Voluntas 2014, S. 1192–  
1213.
- Dramburg, Sebastian* Rechtmäßiger Umgang mit  
Pressespiegeln in der Verbandsarbeit.  
In: Verbändereport 5/2014, S. 98–111.

*Dreves, Florian/ Tscheulin, Dieter/ Lindenmeier, Jörg* Do Patient Perceptions Vary With Ownership Status? A Study of Nonprofit, For-Profit, and Public Hospital Patients. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 43(1)/2014, S. 164–184.

*Droege, Michael* Stiftungssteuerung durch Neuausrichtung der Stiftungsaufsicht. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 1–18.

*Droß, Patrick/ Rentzsch, Christina* Zwischen Heterogenität und großen Erwartungen – Schwere Zeiten für Dritte-Sektor-Organisationen in Deutschland? In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 317–329.

*Dunn, Alison* Regulation Absent: The Chimera of Charitable Foundation Law in England and Wales. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 51–69.

*Eberlei, Walter* Afrikanische Soziale Bewegung vs. Zivilgesellschaft in Afrika. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 3/2014, S. 32–38.

*Eckhardt, Beate/ Jakob, Dominique/ Schnurbein, Georg von* Der Schweizer Stiftungsreport 2014. Basel 2014.

- Eggers, Winfried* ADAC-Affäre: Auslöser für Flurschäden in der gesamten Verbandslandschaft? Umfangreiche wirtschaftliche Aktivitäten versus Vereins-Leitbild. In: Verbändereport 2/2014, S. 46–49.
- Eggers, Winfried* Unentbehrlich für alle gemeinnützigen Verbände: Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung liegt endlich vor. In: Verbändereport 2/2014, S. 50–51.
- Eggers, Winfried* Gedanken zur Weisungsabhängigkeit des Ehrenamts. In: Verbändereport 4/2014, S. 46–49.
- Eichert, Christof* Haushalts-Titel, Haushalts-Mittel, aber keine politische Steuerung. Analyse eines Landeshaushalts zur Förderung von bürgerschaftlichem Engagement. In: npoR 2014, S. 316–320.
- Engler, Ulla/Rock, Joachim (Hrsg.)* Die Zukunft des Sozialen – in Europa? Soziale Dienste und die europäische Herausforderung. Baden-Baden 2014.
- Erdbrügger, Andreas* Umsatzsteuerliche Behandlung von Zytostatikalieferungen nach der neuesten Rechtsprechung des EuGH weiter offen. In: MwStR 2014, S. 292–294.
- Erdbrügger, Andreas* Umsatzbesteuerung von Krankenhäusern ohne SGB-Zulassung. Anm. zu FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 17.7.2013 – 4 K 104/12. In: MwStR 2014, S. 187–191.

- Erdbrügger, Andreas* Umsatzsteuerbefreiung von Privatkliniken. Anm. zu FG Münster, Urt. v. 18.3.2014 – 15 K 4236/11 U. In: MwStR 2014, S. 515–519.
- Eschenbach, Jürgen* Steuerrechtliche Behandlung der Palliativ-Care-Teams im Rahmen der spezialisierten ambulanten Palliativversorgung (SAPV). In: DStZ 2014, S. 725–732.
- Essing, Danny/ Funke, Jürgen* Umstrukturierungen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit Dauerverlustbetrieben unter dem Blickwinkel des europäischen Teilbetriebsbegriffs. In: DStR 2014, S. 1253– 1260.
- Ewert, Benjamin/ Evers, Adalbert* An Ambiguous Concept: On the Meanings of Co-production for Health Care Users and User Organizations? In: Voluntas 2014, S. 425–442.
- Faustino, Paula Bordalo* Award Criteria in the New EU Directive on Public Procurement. In: Public Procurement Law Review 2014, S. 124– 133.
- Fechner, Frank/ Arnhold, Johannes/ Brodführer, Michael* Sportrecht. Stuttgart 2014.
- Feick, Ernst Martin (Hrsg.)* Stiftung als Nachfolgeinstrument. Zivilrecht, Steuerrecht und internationales Recht. München 2014.
- Felden, Birgit/ Wirtz, Maria* Was bedeutet Stiften in der Praxis? – Ein Umsetzungskonzept für

- Familienunternehmen. In: FuS 2014, S. 131–137.
- Feldgen, René/ Schiffrers, Joachim/ Slotty-Harms, Ulrike* Die Leistungsbeziehungen zwischen Club-Spielervermittler und Spieler im Profifußball. Anm. zu BFH, Urt. v. 28.8.2013 – XI R 4/11 zum Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus Rechnungen von Spielervermittlern. In: BB 2014, S. 1047–1053.
- Fellner, Andreas* Sport und Gemeinnützigkeit in der Umsatzsteuer. Unter besonderer Berücksichtigung des Unionsrechts. Wien 2014.
- Ferreira, Sílvia* Sociological Observations of the Third Sector Through Systems Theory: An Analytical Proposal. In: Voluntas 2014, S. 1671–1693.
- Fischer, Christian* Abgrenzung einer Arbeitnehmerüberlassung von Werkbzw. Dienstvertrag bei veranstaltungsbedingten Umbauarbeiten in einem Konferenzraum (Stiftung als Arbeitgeber). Anm. zu ArbG Berlin, Urt. v. 05.09.2013 – 33 Ca 5347/13. In: ZStV 2014, S. 150–154.
- Fischer, Christian* Tendenzunternehmen – karitative Bestimmung. Anm. zu LAG Rheinland-Pfalz, Beschl. v. 18.8.2013 – 8 TaB V 40/12. In: ZStV 2014, S. 226–228.



- Fischer, Daniel J.* Abzug einer Auslandsspende innerhalb der Europäischen Union. In: jurisPR-SteuerR 24/2014, Anm. 2.
- Fischer, Daniel J.* Stiftungen. Stiftungszivilrecht: Grundzüge des Stiftungs-steuerrechts. 5. Auflage, Berlin 2014.
- Fischer, Daniel J.* Gemeinnützigkeit des Turnierbridge. Anm. zu FG Köln 13. Senat, Urt. v. 17.10.2013 – 13 K 3949/09. In: jurisPRSteuerR 8/2014, Anm. 1.
- Fischer, Daniel J.* Abgrenzung zwischen Spendenabzug und verdeckter Gewinnausschüttung. Anm. zu FG Kassel, Urt. v. 18.9.2013 – 4 K 2629/12. In: jurisPR-SteuerR 43/2014, Anm. 3.
- Fischer, Matthias/  
Werbinsky, Simone* Aktuelle Entwicklungen für steuerbegünstigte Körperschaften bei der E-Bilanz. In: KH 2014, S. 158–159.
- Fischer, Peter* Umsatzsteuerfreiheit eines ärztlichen Notfalldienstes. In: JurisPR-SteuerR 7/2014, Anm. 6.
- Fischer, Peter* Steuerbefreiung für entgeltliche Golfplatzbenutzung durch Nichtmitglieder eines Golfvereins. In: jurisPR-SteuerR 13/2014, Anm. 6.
- Fischer, Peter* Besteuerung der Umsätze eines gemeinnützigen Reitsport-vereins aus Pensionspferdehaltung . In: jurisPR-SteuerR 18/2014, Anm. 5.
- Fischer, Peter* Anwendbarkeit der

- Gemeinnützigkeitsbestimmungen auf die öffentliche Hand. In: jurisPR-SteuerR 24/2014, Anm. 1.
- Fischer, Peter* Steuerbare Leistungen eines Sportvereins. Anm. zu BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13. In: jurisPR-SteuerR 43/2014, Anm. 1.
- Fischer, Peter* Umsatzsteuerfreier Schwimmunterricht. Anm. zu BFH, Urt. v. 5.6.2014 – V R 19/13. In: jurisPR-SteuerR 46/2014, Anm. 4.
- Fischer, Peter* Anwendung eines für gedruckte Bücher vorgesehenen ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Hörbücher und E-Book. Anm. zu EuGH, Urt. v. 11.9.2014 – C-219/13. In: jurisPR-SteuerR 51/2014, Anm. 6.
- Freise, Matthias/ Pomper, Florian* Im Mainstream angekommen und dennoch großes Potential: Zivilgesellschafts- und Nonprofit-Forschung in Deutschland und Österreich. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 331–341.
- Frick, Joachim* Grenzen des Vermögensschutzes mittels ausländischer Stiftungen. In: SZW 2014, S. 74–85.
- Friehe, Matthias* Rechtsweg zu staatlichen Gerichten für Kirchenbeamte und Geistliche. Anm. zu BVerwG, Urt. v. 27.2.2014 – 2 C

19.12. In: JZ 2014, S. 950–958.

*Fritzweiler, Jochen/  
Pfister, Bernhard/  
Summerer, Thomas*

Praxishandbuch Sportrecht. 3. Auflage,  
München 2014.

*Fuchs, Petra*

Soziale Innovation durch  
“Sozialunternehmen”. Schlüssel zur  
Lösung gesellschaftlicher Probleme?  
In: Forschungs-journal Soziale  
Bewegungen 2/2014, S. 90–99.

*Führer, Ira/ Sassen,  
Remmer*

Reformvorschläge zur Verbesserung  
der externen Corporate Governance  
von Stiftungen und Vereinen. In: ZögU  
2014, S. 30–53.

*Full, Matthias*

Flächenbezogener Verzicht auf  
Steuerfreiheit. Anm. zu BFH, Urt. v.  
24.4.2014 – V R 27/13. In: MwStR  
2014, S. 608–611.

*Gantenbrink, Matthias*

Die Beendigung der Stiftung – ein  
Überblick. In: KSzW 2014, S. 173–  
181.

*Ganzhorn, Marco*

Medienwiedergabe im Verein.  
Urheberrechtliche Fallstricke bei der  
Musik- und Filmwiedergabe im  
Rahmen von Vereinsveranstaltungen.  
In: ZStV 2014, S. 53–60.

*Garbe-Emden, Joachim*

Die Einwerbung von Förderdarlehen  
als Bankgeschäft. In: ZStV 2014, S.  
136–140.

*Gaukster, Anne*

Ehrenamtliche als Arbeitnehmer. In:  
KSzW 2014, S. 206–213.

- Geck, Reinhard* Erlöschen der Erbschaftsteuer in Sonderfällen sowie die Bedeutung von Steuerklauseln. In: *kösdi* 2014, S. 18725– 18734.
- Geckle, Gerhard* Mein Verein. Perfekt organisiert und erfolgreich geführt. 7. Auflage, Freiburg im Breisgau 2014.
- Gierhake, Olaf* Vermögensschutz durch privat- und gemeinnützige Stiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein. Norderstedt 2014.
- Glaser, Holger* Wann ist die Verpflichtung zur Übertragung eines Grundstücks im Stiftungsgeschäft verbindlich? In: *SB* 2014, S. 62–64.
- Goetz, Michael/ Hesse, Werner/ Tacke, Gertrud/ Koglin, Erika* Praxisratgeber Vereinsrecht. Satzungsgestaltung, Umstrukturierung, Konfliktbewältigung/Arbeitshilfe mit kommentierter Mustersatzung. 5. Auflage, Regensburg 2014.
- Goetze, Ulrich* Mehr Fluch als Segen? Die Bescheinigung der Landesbehörde bei kulturellen Tätigkeiten. In: *SB* 2014, S. 92–96.
- Goetze, Ulrich* Kulturelle Veranstaltungen: Wann sind die Erlöse steuerfrei – wann werden sie besteuert? In: *SB* 2014, S. 113–118.
- Goetze, Ulrich* Umsatzbesteuerung im Kulturbereich. In: *SB* 2014, S. 70–74.
- Gonzalez, Rui* The New Portuguese Law on Private

- Hermenegildo* Foundations. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 227–251.
- Gosch, Dietmar* Abzug einer Auslandsspende innerhalb der Europäischen Union. Anm. zu BFH, Urt. v. 17.9.2013 – I R 16/12. In: BFH/PR 2014, S. 202–203.
- Gosch, Dietmar* Kommunale Rettungsdienst-GmbH kann gemeinnützig sein. Anm zu BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12. In: BFH-PR 2014, S. 261–264.
- Gottschald, Marc/ El Dakkak, Sandra* Wenn Sponsoren stiften gehen. Stiftungen in der unternehmerischen Kulturförderung. In: S&S Sonderausgabe 2014, S. 16–17.
- Götz, Hellmut/ Pach-Hanssenheimb, Ferdinand* Handbuch der Stiftung. Zivilrecht. Steuerrecht. Rechnungslegung. Herne 2014.
- Graewe, Daniel* Schadensersatzanspruch einer Stiftung gegen ihren Allein-vorstand wegen Pflichtverletzung. Anmerkung zu OLG Oldenburg, Urt. v. 8.11.2013 – 6 U 50/13. In: BB 2014, S. 724–724.
- Graewe, Daniel* Wann verfolgt ein Verein hauptsächlich einen wirtschaft-lichen Geschäftsbetrieb und wann allein nicht-wirtschaftliche Zwecke. Anmerkung zu OLG Zweibrücken, Beschl. v. 3.9.2013 – 3 W 34/13. In: npoR 2014, S. 329–331.
- Graffe, Ingo* Die Konsequenzen der Neuregelungen

des Ehrenamtsstärkungsgesetzes im neuen AO-Anwendungserlass. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weite-meyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 93–104.

*Greenspan, Itay*

How Can Bourdieu's Theory of Capital Benefit the Understanding of Advocacy NGOs? Theoretical Framework and Empirical Illustration. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 99–120.

*Greiling, Dorothea*

Qualität und Transparenz von NPOs: Pflichtübung oder Chance? In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 231–244.

*Grohs, Stephan/  
Schneiders, Katrin/ Heinze,  
Rolf G.*

Mission Wohlfahrtsmarkt. Institutionelle Rahmenbedingungen, Strukturen und Verbreitung. Baden-Baden 2014.

*Gröpl, Christoph/  
Zukiwski, Monika*

Über das Ziel hinaus – Die neue BFH-Rechtsprechung zu Beistandsleistungen. In: MwStR 2014, S. 77–86.

*Grotherr, Siegfried/  
Hardeck, Inga*

Zur Steuerpflicht von Preisgeldern für Wissenschaftspreise. In: StuW 2014, S. 3–15.

*Grube, Friederike*

Der Einfluss des unionsrechtlichen

- Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht. Dargestellt an den Beispielen der sogenannten Sanierungsklausel und der Steuervergünstigungen für gemeinnützige Unternehmen. Frankfurt a.M. 2014.
- Grube, Friederike* Überlassung eines Golfplatzes durch gemeinnützigen Verein auch an Nichtmitglieder steuerfrei. In: MwStR 2/2014, S. 61–62.
- Grundbichler, Georg* Gemeinnützige Bauvereinigungen. Jahresabschluss, finanzielle Leistungsindikatoren und steuerrechtliche Implikationen. Wien 2014.
- Grünwald, Ulrich* Steuerbare Leistungen eines Sportvereins. Anm. zu BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13. In: MwStR 2014, S. 579–583.
- Gueneheux, Dorothee/ Bottomley, Alison* Accountability for civil society by civil society. A Guide to Self-Regulation Initiatives. Johannesburg, South Africa 2014.
- Guo, Chao/ Saxton, Gregory D.* Tweeting Social Change: How Social Media Are Changing Nonprofit Advocacy. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 57–79.
- Guo, Chao/ Zhang, Zhibin* Understanding Nonprofit Advocacy in Non-Western Settings: A Framework and Empirical Evidence from Singapore. In: Voluntas 2014, S. 1151–

- Haas, Ulrich/ Strub, Yael/ Kaiser, Martin* Entwicklungen im Sportrecht. In: SJZ 2014, S. 73–78.
- Haase-Theobald, Cordula* Stiftungsvermögen und Spekulation. In: KSzW 2014, S.214–218.
- Hader, Joachim Florian* Vermögensverzehr bei Verbrauchsstiftungen. In: npoR 2014, S. 312–316.
- Hail, Jonas* Spitzensport im Licht des Europäischen Kartellrechts. Eine Untersuchung der Berücksichtigungsfähigkeit spitzensportlicher Besonderheiten in der kartellrechtlichen Prüfung. Baden-Baden 2014.
- Hainzer, Marietta/ Stötzer, Sandra/ Ellmer, Markus* Crowdfunding-basierte Bürgerkreditmodelle in Kommunen. In: ZögU 2014, S. 54–72.
- Hakert, Anka* Sind Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Kunstgegenständen nur ein Steuersparmodell? Anmerkungen zur Kritik an der Veräußerung von Kunstwerken der Erben des Ehepaars Langen. In: npoR 2014, S. 227– 229.
- Hall, Matthew* Evaluation Logics in the Third Sector. In: Voluntas 2014, S. 307–336.
- Hamann, Markus* Vergaberecht: Kein In-House-Geschäft mit gemeinnütziger Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht. Anm. zu EuGH, Urt. v. 19.6.2014 – C-574/12.



In: EuZW 2014, S. 672–675.

*Hasch & Partner (Hrsg.)* Privatstiftungsgesetz. Kurzkommentar. 2. Auflage, Wien 2014.

*Haubrich, Michael* Erste Praxiserfahrung mit den neuen Zuwendungsbestätigungen für Stiftungen. In: SB 2014, S. 125–130.

*Havel, Bohumil/ Ronovska, Katerina* New Instruments of the Fiduciary Administration of Assets after the Recodification of Private Law in the Czech Republic – Foundation fund, Trust fund and Affiliated fund. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/ Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 177–189.

*Heger, Karin* Zuwendung einer Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Anm. zu BFH, Urt. v. 17.7.2014 – VI R 69/13. In: jurisPR-SteuerR 2014, Anm. 1.

*Hellmann, Bernadette/ Nährlich, Stefan* Bürgerstiftungen in Deutschland. Entwicklung, Funktionen, Perspektiven. In: S&S 4/2014, Rote Seiten.

*Helm, Thorsten/ Haaf, Philipp* Das BFH-Urteil vom 27.11.2013 – ein Impuls zur Auslegung des Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege. Die Implikationen für die Steuerrechtspraxis am Beispiel von Konsilleistungen. In: DStR 2014, S. 2004–2008.

- Helmig, Bernd/ Ingerfurth, Stefan/ Pinz, Alexander* Success and Failure of Nonprofit Organizations: Theoretical Foundations, Empirical Evidence, and Future Research. In: *Voluntas* 2014, S. 1509–1538.
- Helms, Sara/ McKenzie, Tom* Gender Differences in Formal and Informal Volunteering in Germany. In: *Voluntas* 2014, S. 887–904.
- Hempler, Wolfgang* Umsatzsteuerbefreiung von Beratungsleistungen für Investmentfonds. Wird die Vermögensanlage gemeinnütziger Organisationen günstiger? Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 7.3.2013 – C-275/11. In: *npoR* 2014, S. 254– 255.
- Herberger, Klaus* Förderung der Wissenschaft – Die Carl-Zeiss-Stiftung und ihr historischer Auftrag. In: *ZStV* 2014, S. 194–197.
- Herzberg, Anja* Mögliche Probleme der Beteiligung von Genossenschaften an Tochtergesellschaften und anderen Unternehmen. In: *NZG* 2014, S. 490–494.
- Hessisches Ministerium der Finanzen (Hrsg.)* Steuerwegweiser für Gemeinnützige Vereine und für Übungsleiter/innen. 36. Auflage, Wiesbaden 2014.
- Heuberger, Frank/ Klein, Ansgar/ Schwärzel, Mirko* Brauchen wir verbindliche Governanceregeln für den Umgang zwischen Staat und Zivilgesellschaft? In: *npoR* 2014, S. 17–19.

- Heuel, Markus*                      StiftG Nordrhein-Westfalen.  
Kommentar zum  
Landesstiftungsgesetz. 2. Auflage,  
Essen 2014.
- Heuermann, Bernd*                Reiseleistungen an Schulen,  
Universitäten und Vereine unterliegen  
Margenbesteuerung. Anm. zu BFH,  
Urt. v. 21.11.2013 – V R 11/11. In:  
DStR 2014, S. 700–702.
- Hidien, Jürgen W./ Versin, Volker*    Die öffentliche Hand als Steuersubjekt  
– Teil I. Wirtschaftlich tätige  
öffentliche Hand und juristische  
Personen des öffentlichen Rechts. In:  
NWB Steuer und Studium 2014, S.  
662–668.
- Hidien, Jürgen W./ Versin, Volker*    Die öffentliche Hand als Steuersubjekt?  
Teil II. JPöR: Handlungsfelder sowie  
typische Rechts- und  
Organisationsformen. In: Steuer und  
Studium 12/2014, S. 718–723.
- Hinze, Florian/ Hoelscher, Philipp*    Gut fördern. Mehr als nur Geld geben:  
wie Förderstiftungen den Boden für  
eine erfolgreiche und wirksame  
Stiftungsarbeit bereiten. In:  
StiftungsWelt 2014, S. 10–15.
- Hippeli, Michael*                    Stiftungssatzungen von  
Beteiligungsträgerstiftungen. Mögliche  
kapitalmarktrechtliche Implikationen  
bei der Abfassung. In: ZStV 2/2014, S.  
49–52.
- Hippeli, Michael*                    Stiftungen und Trusts als  
Zurechnungsmittler von Stimmrechten.

In: AG 2014, S. 147–155.

*Hochedlinger, Gerhard* Zulässige und unzulässige Regelungen zur Vorstandsvergütung. Wer kann vom Stifter zur Festlegung der Vorstandsvergütung berufen werden? Anm. zu OGH, Urt. v. 9.9.2013 – 6 Ob 139/13 d. In: PSR 2014, S. 4–21.

*Hoffmann-Becking, Michael* Unternehmensverbundene Stiftung zur Sicherung des Unternehmens. In: ZHR 2014, S. 491–501.

*Hoffmann-Steudner, Hedda* Die Gründung einer Stiftung. Ein Leitfaden für Stifter und Berater. 2. Auflage, Berlin 2014.

*Höfling, Wolfram/ Horst, Johannes/ Nolte, Martin* (Hrsg.) Fußball. Motor des Sportrechts. Tübingen 2014.

*Hofmann, Veronika/ Stolte, Stefan* Hürden bei der Auslandsförderung überwinden. Wie die DSZ - Global Giving Foundation grenzüberschreitendes Engagement erleichtert. In: S&S 6/2014, S. 36–38.

*Hohenstatt, Klaus-Stefan/ Lodemann, Matthias* Die Zukunft des Arbeitsrechts in kirchlichen Wohlfahrtseinrichtungen. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 41–61.

*Holthaus, Jörg* Besonderheiten bei der Besteuerung von ausländischen Gastdozenten an deutschen Hochschulen und

- Forschungseinrichtungen. In: ZStV 2014, S. 207–213.
- Hopkins, Bruce R.* The Law of Fundraising. 5. Auflage, Hoboken 2014.
- Hovemann, Gregor/  
Kauerhof, Rico/Nagel,  
Sven/Zebisch,  
Mirko/Lammert, Joachim  
(Hrsg.)* Governance im Sport. Dokumentation des 6. Leipziger Sportrechtstages 2012. Leipzig 2014.
- Hufeld, Ulrich* Recht und Moral der Gemeinwohlfinanzierung. Verfassungsgrundlagen und Europäisierung. Heidelberg 2014.
- Hug, Nina/ Jäger, Urs  
Peter* Resource-Based Accountability: A Case Study on Multiple Accountability Relations in an Economic Development Nonprofit. In: Voluntas 2014, S. 772–796.
- Hunger, Uwe/ Candan,  
Menderes* Politisches Engagement von Migranten in Vereinen und Verbänden. Migrantenorganisationen als politische Akteure. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2014, S. 137–141.
- Huschens, Ferdinand* Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmen durchgeführte Krankentransporte. Anm. zu BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 39/10. In: MwStR 2014, S. 809–809.
- Hüttemann, Rainer* Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen

- gemeinnütziger  
Beschäftigungsgesellschaften. In:  
MwStR 2014, S. 115–125.
- Hüttemann, Rainer*      Umsatzsteuerliche Konsequenzen  
zusammengesetzter Leistungen. In:  
MwStR 2014, S. 115–125.
- Hüttemann, Rainer*      Abzug einer Auslandsspende innerhalb  
der Europäischen Union. Anm. zu  
BFH, Urt. v. 17.9.2013 – I R 16/12. In:  
ISR 2014, S. 133–135.
- Hüttemann, Rainer*      Der geänderte Anwendungserlass zur  
Gemeinnützigkeit. Betref. BMF, Schr.  
v. 31.1.2014. In: DB 2014, S. 442–448.
- Hüttemann, Rainer*      Umsatzsteuerbefreiung der  
Studentenwerke nach Art. 132 Abs. 1  
Buchst. i MwStSystRL. In: UR 2014,  
S. 45–56.
- Hüttemann, Rainer*      Umsatzsteuerbefreiungen für  
Leistungen des therapeutischen  
Reitens. In: UVR 2014, S. 14–24.
- Hüttemann, Rainer*      Die Änderung des Anwendungserlasses  
zur Gemeinnützigkeit. BMF-  
Schreiben vom 31.1.2014. In: S&S  
2/2014, S. 28–29.
- Hüttemann, Rainer*      Das Steuerrecht des Non Profit Sektors.  
In: KSzW 2014, S. 158–167.
- Hüttemann, Rainer*      Entstehung der Grunderwerbsteuer bei  
Zustiftungen – Unentgeltliche  
Vermögensübertragungen von Trägern  
öffentlicher Verwaltungen sind

- regelmäßig keine Schenkungen. Anm. zu BFG, Urt. v. 27.11.2013 – II R 11/12. In: npoR 2014, S. 40–41.
- Hüttemann, Rainer*      Stiftungsrecht – eine Skizze. In: Bonner Rechtsjournal 2/2014, S. 127–134.
- Hüttemann, Rainer/  
Becker, Maren*      Steuerbefreiung der Abgaben von Zytostatika durch Krankenhäuser – zugleich Anmerkung zur EuGH-Rechtssache Klinikum Dortmund gGmbH. In: UR 2014, S. 637– 646.
- Hüttemann, Rainer/  
Kampermann, Mathis*      Schadensersatzpflicht eines ehemaligen Stiftungsvorstands wegen unzulässiger Anlage von Stiftungsvermögen. Anmerkung zu OLG Oldenburg, Urt. v. 8.11.2013 – 6 U 50/13. In: npoR 2014, S. 143–146.
- Hüttemann, Rainer/  
Rawert, Peter*      Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht. In: DB 2014, M 5.
- Hüttemann, Rainer/  
Rawert, Peter*      “Nicht jede kleine Stiftung entbehrt einer Existenzgrundlage” – Interview. In: StiftungsWelt 2014, S. 16–19.
- Hüttemann, Rainer/  
Rawert, Peter/Schmidt,  
Karsten/ Weitemeyer,  
Birgit (Hrsg.)*      Non Profit Law Yearbook 2013/2014. Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen. Hamburg 2014.
- Jackson, Stephen K./  
Guerrero, Santiago/ Appe,  
Susan*      The State of Nonprofit and Philanthropic Studies Doctoral Education. In: Nonprofit and Voluntary

Sector Quarterly 2014, S. 795–811.

*Jackwerth, Maren*

Transparenz: Diese Regeln sind für gemeinnützige Stiftungen unerlässlich. In: SB 2014, S. 97–99.

*Jae Ko, Yong/ Rhee, Yong  
Chae/ Walker, Mathew/  
Lee, Jeoung-Hak*

What Motivates Donors to Athletic Programs: A New Model of Donor Behavior. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 523–546.

*Jäger, Urs P./ Schröer,  
Andreas*

Integrated Organizational Identity: A Definition of Hybrid Organizations and a Research Agenda. In: Voluntas 2014, S. 1281–1306.

*Jakob, Anne*

Zur Auslegung und Anwendung von Nominierungskriterien. Anmerkung zu OLG Frankfurt, Urt. v. 20.12.2013 – 8 U 25/12. In: npoR 2014, S. 182–185.

*Jakob, Dominique*

Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht. In: SJZ 2014, S. 553–555

*Jakob, Dominique*

Der Schutz des Stifterwillens. In: Jakob, Dominique/von Orelli, Lukas (Hrsg.), Der Stifterwille: Ein Phänomen zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Ewigkeit, Bern 2014, S. 61–79.

*Jakob, Dominique*

Stand und Zukunft der „Europäischen Stiftung“ – Wie gelingt ein europäisches Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht? In: Maecenata Institut (Hrsg.), Das Europäische Stiftungsstatut, Berlin 2014, S. 29–41.



- Jakob, Dominique/ Studen, Goran*, Foundation Law in Switzerland: Overview and Current Developments in Civil and Tax Law. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 283–310.
- Jakob, Dominique/ Eckhardt, Beate/ von Schnurbein, Georg*, Der Schweizer Stiftungsreport 2014. Basel 2014.
- Jakob, Dominique/ Dardel, Daniela/ Uhl, Matthias*, Verein – Stiftung – Trust. Entwicklungen 2013. Bern 2014.
- Jakob, Dominique/ von Orelli, Lukas (Hrsg.)*, Der Stifterwille: Ein Phänomen zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Ewigkeit, Bern 2014.
- James III, Russel N./ O’Boyle, Michael W.*, Charitable Estate Planning as Visualized Autobiography: An fMRI Study of Its Neural Correlates. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 355–372.
- James III, Russell N./ O’Boyle, Michael W.*, Charitable Estate Planning as Visualized Autobiography. An fMRI Study of its Neural Correlates. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 355–373.
- Jasper, Benedikt/ Stark, Peter*, Kapitalertragsbesteuerung ausländischer Non-Profit-Organisationen. In: npoR 2014, S. 301–305.
- Johansson, Hakan/ Lee, Jayeon*, Bridging the Gap: How do EU-Based Civil Society Organisations Acquire

	Their Internal Representation? In: <i>Voluntas</i> 2014, S. 405–424.
<i>Jones, Andrew M./ Roemer, John E./ Dias, Pedro Rosa</i>	Equalising opportunities in health through educational policy. In: <i>Social Choice and Welfare</i> 2014, S. 521–545.
<i>Jones, Kevin R./ Mucha, Laura</i>	Sustainability Assessment and Reporting for Nonprofit Organizations Accountability for the Public Good. In: <i>Voluntas</i> 2014, S. 1465–1482.
<i>Julius Raab Stiftung/ ERSTE Stiftung</i>	Gemeinnützige Stiftungen. Wie wir Österreich zum Blühen bringen. Wien 2014.
<i>Jung, Stefanie</i>	Gründung einer Europäischen Stiftung (FE). In: <i>PSR</i> 1/2014, S. 22–31.
<i>Jung, Stefanie</i>	Organisationsverfassung der Europäischen Stiftung. In: <i>PSR</i> 2/2014, S. 56–66.
<i>Jürgensen, Andri</i>	Reform der Künstler-Sozialkosten treibt Prüfungen ab 2015 massiv in die Höhe. In: <i>Verbändereport</i> 9/2014, S. 30–34.
<i>Kainer, Isabel</i>	Sportveranstalterrecht. Ein neues Immaterialgüterrecht? Tübingen 2014.
<i>Kallmayer, Axel/ Kouskoutis, Marcel</i>	Verbandsarbeit und Kartellrecht. Wie können Risiken für den Verband und seine Führungskräfte vermieden werden? In: <i>Verbändereport</i> 8/2014, S. 36–39.
<i>Kalss, Susanne</i>	Der österreichische Corporate

- Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 125– 161.
- Kalss, Susanne (Hrsg.)* Aktuelle Fragen des Stiftungsrechts. Acht wesentliche Kernthemen. Wien 2014.
- Kalss, Susanne/ Zollner, Johannes* Vereins- und Stiftungsrecht 2013 – Länderbericht Österreich. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 217–232.
- Kaltenborn, Markus/ Norpoth, Johannes* Globale Standards für soziale Unternehmensverantwortung. CSR-Leitlinien als neue Regelungsebene des Inter-nationalen Wirtschaftsrechts. In: RIW 2014, S. 402–410.
- Kamp, Florian* Stiftungsrecht: Aktuelle Verfügungen und Urteile. In: StiftungsWelt 3/2014, S. 87–89.
- Kamp, Florian* Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2013. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 233–264.
- Kamp, Florian* npoR-Dokumentation. In: npoR 2014,

S. 89–93; 193–197; 285–291; 347–351.

*Kearns, Kevin P./ Bell,  
David/ Deem, Bobbi/  
McShane, Lydia*

How Nonprofit Leaders Evaluate Funding Sources. An Exploratory Study of Nonprofit Leaders. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 121–143.

*Keidan, Charles/ Jung,  
Tobias/ Pharoah, Cathy*

Philanthropy education in the UK and continental Europe. Current provision, perceptions and opportunities. London 2014.

*Keller, Christoph*

Zur Bindung des Insolvenzverwalters an eine von ihm genehmigte Satzungsänderung. Anm. zu KG Berlin, Beschl. v. 3.3.2014 – 12 W 145/13. In: EWiR 2014, S. 527–528.

*Kessler, Wolfgang/ Haller,  
Elisabeth*

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden – Ende gut, alles gut? In: DStR 2014, S. 1697–1700.

*Kim, Hyo Jung/ Oh, Hyun  
Jee/ Thorson, Esther*

Embedding a Social Cause in News Features. The Effects of Corporate Sponsorship and Localization on Audience's Attitudes Toward Nonprofit Coverage. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 314–337.

*Kim, Mirae/Van Ryzin,  
Gregg G.*

Impact of Government Funding on Donations to Arts Organizations: A Survey Experiment. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 910–925.

*Kirchdörfer, Rainer*

Rechtliche Grundlagen und

- Einsatzmöglichkeiten von Stiftungen.  
In: Leible, Stefan/Windthorst, Kay  
(Hrsg.), Nachfolgeplanung in  
Familienunternehmen, München 2014,  
S. 139–162.
- Kirchhain, Christian* Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs.  
Der neue Anwendungserlass zur  
Abgabenordnung im Lichte des  
Ehrenamtsstärkungsgesetzes. In: DStR  
2014, S. 289–296.
- Kirchhain, Christian* Wie viel Gewinn nötig, wie viel  
möglich? – Leistungsbeziehungen  
gemeinnütziger Unternehmen und  
Konzerne auf dem Prüfstand. Anm. zu  
BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12.  
In: DB 2014, S. 1831–1838.
- Kirchhain, Christian* Richtig fördern im In- und Ausland.  
Die Fördertätigkeit gemeinnütziger  
Stiftungen aus steuerrechtlicher Sicht.  
In: StiftungsWelt 3/2014, S. 25–27.
- Kirchhain, Christian/  
Lorenz, Karsten* Erbschaftssteuer- und  
bewertungsrechtliche Behandlung von  
Anteilen an gemeinnützigen  
Kapitalgesellschaften. Zugleich zu den  
koordinierten Ländererlassen vom  
9.10.2013. In: DStR 2014, S. 1941–  
1949.
- Klaßmann, Ralf* Rücklagen und Vermögensbildung bei  
steuerbegünstigten Stiftungen. In:  
KSzW 2014, S. 197–205.
- Klemme, Liane/ Dreßel,* So klappt's auch mit dem

- |  |   |
|--|---|
| <i>Anja</i>  | Auslandsprojekt. Do's and Don't's bei Förderungen im Ausland. In: S&S 6/2014, S. 34–35.   |
| <i>Klene, Victor</i>   | Aktuelle Verfügungen und Urteile. In: StiftungsWelt 4/2014, S. 88–89.   |
| <i>Klöttschen, Gert/Muth, Jochen Johannes/Krumpen, Katharina/Heun, Volkmar</i> | Stiftung und Umsatzsteuer (Teil II): Gestaltungsoptionen zum Vorsteuerabzug. In: S&S 2/2014, Rote Seiten.   |
| <i>Kluckow, Svenja/ Lehner, Anja</i>   | Management der Vielfalt. Steuerung des Kulturengagements in einem globalen Unternehmen. In: S&S Sonderausgabe 2014, S. 54–55.   |
| <i>Knutse, Wenjue Lu/ Brock, Kathy Lenore</i>                                  | Introductory Essay: From a Closed System to an Open System: A Parallel Critical Review of the Intellectual Trajectories of Publicness and Nonprofitness. In: Voluntas 2014, S. 1113–1131. |
| <i>Koch, Joachim</i>   | Buchhaltung und Bilanzierung in Krankenhaus und Pflege. Finanzbuchführung inklusive HGB und IFRS mit EDV. 5. Auflage, Berlin 2014.  |
| <i>Kohte, Wolfhard/ Paschke, Christian</i>                                     | Satzungsgemäße Berufung eines Vereinsgeschäftsführers zum gesetzlichen Vertreter. In: jurisPR-ArbR 1/2014, Anm. 3.  |
| <i>Koller, Thomas</i>  | Die Schweiz in der internationalen Konkurrenz der Vereinsstandorte –  |

- Dritter Hinweis auf eine bevorstehende Änderung des schweizerischen Vereinssteuerrechts. In: npoR 2014, S. 223–224.
- Koss, Claus* Das interne Kontrollsystem der Stiftung. Anm. zu OLG Oldenburg, Urt. v. 8.11.2013 – 6 U 50/13. In: ZStV 2014, S. 171–178.
- Krähe, Christian* Handbuch Vereins- und Verbandsrecht. 13. Auflage, München 2014.
- Krause, Nils/ Haase, Florian* Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2013 in Deutschland. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 191–216.
- Krause, Peter* Wenn bereits das Stiftungsgeschäft misslingt. Die Gefahr der Nichtigkeit einer Gründung am Beispiel katholischer Stiftungen. In: S&S 2/2014, S. 36–37.
- Krimmer, Holger* Der Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 385–397.
- Krimmer, Holger/ Weitemeyer, Birgit/ Kleinpeter, Saskia/Vogt,* Transparenz im Dritten Sektor. Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme. Hamburg 2014.

*Benedikt/ von Schönfeld,  
Friedrich*

*Kronawitter, Martin*

Besteuerung der ehrenamtlichen Tätigkeiten im Gemeinde-rat sowie die Besteuerung von Aufsichtsratsvergütungen von Ratsmitgliedern und kommunalen Bediensteten. In: Zeitschrift für Kommunalfinanzen (ZKF) 2014, S. 143–151.

*Kronawitter, Martin*

Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit eingeschalteter Eigengesellschaften bei der Erfüllung kommunaler Pflichtaufgaben. Folgerungen aus dem „Rettungsdienst“-Urteil des BFH vom 27.11.2013. In: ZKF 2014, S. 196–201.

*Kropik, Andrea*

Das Maß aller Dinge? Eine Kontrastierung von Nonprofit-Organisationen und Unternehmen aus systemtheoretischer Perspektive. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 343–356.

*Krug, Björn/ Rathgeber,  
Christian*

Projekte der erneuerbaren Energien und ihre strafrechtlichen Risiken für Unternehmen. In: BB 2014, S. 2371–2379.

*Küffner, Thomas/ Rust,  
Michael*

Kirchen im Fokus der Umsatzsteuer – muss das sein? Ausübung öffentlicher Gewalt durch kirchliche Rechtsträger



- nach dem geplanten § 2b UStG. In: DStR 2014, S. 2533–2541.
- Küffner, Thomas/ Streit, Thomas* Auf den Inhalt der Pflegeleistung kommt es an oder: Was vom Begriff der “Einrichtung mit sozialem Charakter” noch übrig bleibt. Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 21.8.2013 – V R 20/12. In: MwStR 2014, S. 10–15.
- Kümpel, Andreas* Die Besteuerung von Sportvereinen. Berlin 2014.
- Kümpel, Andreas* Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen gemeinnützigen Körperschaften. In: FR 2014, S. 51–56.
- LaBarge, Monica C./ Stinson, Jeffrey L.* The Role of Mental Budgeting in Philanthropic Decision-Making. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 993–1013.
- Ladler, Mona Philomena* Die Haftung des Stiftungsprüfers. In: PSR 2014, S. 169–195.
- Laforest, Rachel* The Role of Ideas and Interests in Voluntary Sector Organizing: Some Insights from Canadian Scholarship. In: Voluntas 2014, S. 1175–1191.
- Lange, Knut Werner* Die Bedeutung institutionenökonomischer Erkenntnisse für das Verständnis von Herrschaft und Kontrolle in der Stiftung. In: AcP 2014, S. 511–541.
- Lange, Knut Werner/* Nachfolgeplanung unter Einsatz

- Sabel, Simon* ausländischer Stiftungen. In: ZStV 2014, S. 201–207.
- Langholz, Hans-Georg* Bilanzierungsfragen bei finanziellen Zuwendungen der öffentlichen Hand nach Handels- und Steuerrecht. In: DB 2014, S. 1156–1157.
- Leible, Stefan/ Windhorst, Kay (Hrsg.)* Nachfolgeplanung in Familienunternehmen. Jena 2014.
- Leippe, Bernd* Beginn, Ende und Umstrukturierung von Betrieben gewerblicher Art. In: DStZ 2014, S. 607–624.
- Leixnering, Stephan* Die Frage bleibt: Eine Antwort auf die Replik zur “Köpenickiade der Beteiligungsverwaltung”. In: ZögU 2014, S. 143–145.
- Lemaire, Norbert* Steuerfreiheit eines Stipendiums für einen Doktoranden. In: EFG 2014, S. 23–23.
- Leuschner, Lars* Das Haftungsprivileg der §§ 31a, 31b BGB. In: NZG 2014, S. 281–287.
- Lewis, David* Heading South: Time to Abandon the “Parallel Worlds” of International Non-Governmental Organization (NGO) and Domestic Third Sector Scholarship? In: Voluntas 2014, S. 1132–1150.
- Ley, Ursula* Zur E-Bilanz von sachlich befreiten Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art. In: npoR 2014, 218–

- Lingen, Eva* Strategisches Verbandsmanagement im Spannungsfeld zwischen externen Herausforderungen und eigenen Verbandszielen. In: ZStV 2014, S. 161–165.
- Linke, Benjamin* Die staatliche Finanzierung öffentlicher Personenverkehrsdienste. Interpretationsansätze der Kommission im Rahmen neuer Auslegungsleitlinien. In: EuZW 2014, S. 766–770.
- Linn, Alexander/ Schmitz, Markus* Offene Fragen bei der steuerlichen Behandlung liechtensteinischer Familienstiftungen. In: DStR 2014, S. 2541–2547.
- Linzbach, Christoph* Die Förderung der Engagementforschung durch das BMFSFJ als Grundlage einer zukunftsweisenden Engagementpolitik. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 399–413.
- Liu, Gordon/ Takeda, Sachiko/ Ko, Wai-Wai* Strategic Orientation and Social Enterprise Performance. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 480– 501.
- Liu, Gordong/Eng, Teck-Yong/ Sekhon, Yasmin Kaur* Managing Branding and Legitimacy: A Study of Charity Retail Sector. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 629–651.

- Ljubownikow, Sergej/ Crotty, Jo* Civil Society in a Transitional Context: The Response of Health and Educational NGOs to Legislative Changes in Russia's Industrialized Regions. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 759–776.
- Lomax, Plum/ Wharton, Rachel* 10 innovations in global philanthropy. London 2014.
- Longoria Jr., Thomas* Predicting Use and Solicitation of Payments in Lieu of Taxes. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 338–354.
- Lorentzen, Hakon/ Skov Henriksen, Lars* The Invention and Institutionalization of Volunteer Centers: A Comparative Analysis of Norway and Denmark. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 589– 608.
- Lorson, Peter C/ Melcher, Winfried/ Zündorf, Horst* Gebietskörperschaften und Pensionsrückstellungen. Eine weitere Stilblüte in der kommunalen Rechnungslegung. In: DStR 2014, S. 2585–2595.
- Lund-Chaix, A.A./ Gelles, Erna* A Cultural Capital Perspective of the Effect of a Government-Voluntary Sector Partnership for Enhancing Access to Postsecondary Education. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 436–454.
- Marshall, Jeffery H./ Suárez, David* The Flow of Management Practices: An Analysis of NGO Monitoring and Evaluation Dynamics. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014,

S. 1033–1051.

*Martell, Helmut*

Neue Verbandsklageformen.  
Verbraucherverbände sollen auch auf  
Schadensersatz klagen können. In:  
Verbändereport 1/2014, S. 40–44.

*Martin-Ehlers, Andrés*

Staatliche Beihilfen im Profifußball. In:  
npoR 2014, S. 209–215.

*Marx, Franz Jürgen*

Das Markteinkommenskonzept zur  
Qualifikation in Grenzbereichen der  
Einkommensteuer. Zur Steuerbarkeit  
von Preisgeldern, Projektprämien und  
Auszeichnungen. In: DStZ 2014, S.  
282–288.

*Mayer, Walter J./ Wang,  
Hui-chen/ Egginton, Jared  
F./ Flint, Hannah S.*

The Impact of Revenue Diversification  
on Expected Revenue and Volatility for  
Nonprofit Organizations. In: Nonprofit  
and Voluntary Sector Quarterly 2014,  
S. 374– 392.

*McDougle, Lindsey M./  
Lam, Marcus*

Individual- and Community- Level  
Determinants of Public Attitudes  
Toward Nonprofit Organizations. In:  
Nonprofit and Voluntary Sector  
Quarterly 2014, S. 672–692.

*McGowan, David*

Membership Contributions as Indirect  
State Financing. A Note on Case C-  
526/11 IVD GmbH&Co KG v  
Ärztekammer Westfalen-Lippe. In:  
Public Procurement Law Review  
1/2014, S. NA 4–NA 7.

*Meier, Patrick*

Haftung der Athleten für Verletzungen

im Sport. In: VersR 014, S. 800–805.

*Melzer, Martin*                      Pflichtteilsrechtliche Konsequenzen der Errichtung von Substiftungen. In: PSR 2014, S. 175–179.

*Mertens, Heike Catherina/ Suermann, Ralf*      Nach der Übernahme. Kontinuität der Kulturförderung durch Unternehmensstiftungen. In: S&S Sonderausgabe 2014, S. 40–43.

*Meurer, Friederike*              Arbeitnehmerüberlassung im Non-Profit-Bereich: Viele Fragen und keine Antworten? In: npoR 2014, S. 106–109.

*Meurer, Thomas*                Zur Besteuerung der Umsätze eines gemeinnützigen Reit-sportvereins aus einer Pensionspferdehaltung. Anmerkung zu BMF IV D 2 S 7200/07/10012. In: MwStR 2014, S. 132–137.

*Meurer, Thomas*                Vorsteuerabzug/-berichtigung sowie Vorsteueraufteilung aus der Sicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf dem neuesten Stand. In: DStZ 2014, S. 501–508.

*Millesen, Judith/ Martin, Eric C.*              Community Foundation Strategy: Doing Good and the Moderating Effects of Fear, Tradition and Serendipity. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 832– 840.

*Millner, Reinhard/ Vantor, Peter*              Neues Unternehmertum: Social Entrepreneurship und die Rolle des

- Umfelds. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 283–300.
- Minzner, Amy/ Klerman, Jacob A./ Markovitz, Carrie E./ Fink, Barbara* The Impact of Capacity-Building Programs on Nonprofits: A Random Assignment Evaluation. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 547–569.
- Misselwitz, Frederike* Kein Vorliegen eines Vertrags zugunsten Dritter nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, hier: Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung. Anm. zu FG Düsseldorf, Urt. v. 2.4.2014 - 4 K 3718/12 Erb. In: ZStV 2014, S. 188–191.
- Mitani, Haruyo* Influences of Resources and Subjective Dispositions on Formal and Informal Volunteering. In: Voluntas 2014, S. 1022–1040.
- Mitchell, George E.* Strategic Responses to Resource Dependence Among Transnational NGOs Registered in the United States. In: Voluntas 2014, S. 67–91.
- Mittelman, Ursula* Künstlersozialabgaben – Ausweitung der Betriebsprüfung ab 1.1.2015 und weitere Änderungen sowie Entwicklungen seit 2011. In: DStR 2014, S. 2301–2306.
- More-Hollerweger, Eva* Entwicklungen von Freiwilligenarbeit.

- In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth  
(Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft,  
NPOs und Engagement, Quo vadis?,  
Wiesbaden 2014, S. 301–314.
- Morgenroth, Carsten* Aktuelle Entwicklungen im Verhältnis  
des Vereinsrechts zum staatlichen  
Recht. In: ZStV 2014, S. 129–136.
- Morgenroth, Carsten* Alte Streiks rosten nicht? – Zur  
Wirksamkeit von Beschlüssen und  
Wahlen im Vereinsrecht. Anm. zu  
OLG Hamm, Urt. v. 18.12.2013 – 8 U  
20/13. In: ZStV 2014, S. 179–181.
- Morgenroth, Carsten* Vereinsrecht vor dem Arbeitsgericht –  
Kündigung und Einstufung einer  
Fraktionsgeschäftsführerin. Anm. zu  
ArbG Kiel, Urt. v. 17.04.2014 – 1 Ca  
1872 c/13. In: ZStV 2014, S. 230–232.
- Müller, Katharina (Hrsg.)* Handbuch Stiftungsmanagement. Wien  
2014.
- Mullins, David/ Acheson,  
Nicholas* Competing Drivers of Hybridity Third-  
Sector Housing. Organisations in  
Northern Ireland. In: Voluntas 2014, S.  
1606–1629.
- Nikolova, Milena* Principals and Agents: An  
Investigation of Executive  
Compensation in Human Service  
Nonprofits. In: Voluntas 2014, S. 679–  
706.
- Nöcker, Gregor* Kosten aus Anlass eines  
Priesterjubiläums als Werbungs-kosten.  
In: jurisPR-SteuerR 21/2014, Anm. 2.



- Nolte, Martin* Was ist Sportrecht? Experteninterview mit Prof. Dr. Martin Nolte. In: npoR 2014, 109–111.
- Nolte, Martin* Gebühren für Polizeieinsätze bei Fußballspielen? In: NJW-aktuell 34/2014, S. 14.
- Oertzen, Christian von/  
Friz, Fabian* Steuerliche Fragen der neuen (Familien-) Verbrauchsstiftung nach dem “Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes”. In: BB 2014, S. 87–91.
- Oppel, Florian* Die österreichische Privatstiftung und die deutsche Familienstiftung als Instrumente der Nachfolgegestaltung. Hamburg 2014.
- Othman, Radiah/ Ali, Norli* NPO, Internal Controls, and Supervision Mechanisms in a Developing Country. In: Voluntas 2014, S. 201–224.
- Overes, C. Helen C./ van  
der Ploeg, Tymen J.* The Development of the Law on Foundations in the Netherlands. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 193–225.
- Pauli, Rudolf* Familienunternehmen im Spannungsfeld zwischen schenkungsteuerlicher Verschonung und verfassungsrechtlichem Anspruch. In: DB 2014, S. 1393–1397.
- Peachey, Jon Welty/ Lyras,  
Alexis/Cohen, Adam/  
Bruening, Jennifer E./* Exploring the Motives and Retention Factors of Sport-For-Development Volunteers. In: Nonprofit and

- Cunningham, George B.* Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 1052–1069.
- Penalosa-Esteban, Isabel* Foundation Law in Spain. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 253–281.
- Pfeifer, Katharina* Die deutsche Besteuerung ausländischer Tonkünstler und Künstlergesellschaften. Frankfurt a.M. 2014.
- Pfeuffer, Andreas/ Vogel, Berthold/ Wiegrefe, Sascha* Arbeiten für das Gemeinwohl? Eine internationale Literaturumschau. In: Zeitschrift für Sozialreform 2014, S. 203–217.
- Phillips, Ruth/ Goodwin, Susan* Third Sector Social Policy Research in Australia: New Actors, New Politics. In: Voluntas 2014, S. 565–584.
- Pieth, Mark (Hrsg.)* Die FIFA Reform. Zürich/Wien/Baden-Baden 2014.
- Pithan, Claus Peter* Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW. In: DStZ 2014, S. 205–216.
- Plottek, Pierre* Vermögensanfall bei Verein und Stiftung. Zivil- und Gemeinnützigkeitsrecht. Frankfurt a.M. 2014.
- Ponath, Gerrit/ Fink, Katharina* Zur Zulässigkeit von Testamentsvollstreckung bei

Stiftungen. In: KSzW 2014, S. 182–189.

*Prele, Chiara*

The Civil Code and the Special Laws Ruling Foundations in Italy. In: Prele, Chiara (Hrsg.), *Developments in Foundation Law in Europe*, Berlin 2014, S. 155–174.

*Prele, Chiara (Hrsg.)*

*Developments in Foundation Law in Europe*. Berlin 2014.

*Priess, Hans-Joachim*

The Rules on Exclusion and Self-cleaning Under the 2014 Public Procurement Directive. In: *Public Procurement Law Review* 2014, S. 112–123.

*Priller, Eckhard*

Von der Jobmaschine Dritter Sektor zum Billiglohnsektor? In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), *Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?*, Wiesbaden 2014, S. 97–114.

*Quinn, Rand/ Tompkins-Stange, Megan/ Meyerson, Debra*

Beyond Grantmaking: Philanthropic Foundations as Agents of Change and Institutional Entrepreneurs. In: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 2014, S. 950–968.

*Raab, Anton*

Zahlungen des Staatlichen Amtes für ländliche Neuordnung an einen im Bereich der Landschaftspflege tätigen Verein als steuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite für Leistungen des Vereins an die von den Fördermaßnahmen

betroffenen Grundstückseigentümer.  
Anm. zu FG Sachsen, Urt. v. 21.2.2014  
– 6 K 982/09. In: MwStR 2014, S.  
409–413.

*Rang, Hans-Jürgen/  
Baldauf, Uwe*

Besteuerung kommunaler Sportstätten  
und Schwimmbäder sowie  
vergleichbarer Einrichtungen.  
Umsatzsteuerrechtliche Betrachtung.  
In: DStZ 2014, S. 68–82.

*Rawert, Frauke*

Stiftungsrecht – Aktuelle Verfügungen  
und Urteile. In: StiftungsWelt 2/2014,  
S. 92–93.

*Rawert, Peter*

Die Stiftung auf Zeit – insbesondere  
die Verbrauchsstiftung – in der  
zivilrechtlichen Gestaltungspraxis. In:  
npoR 2014, S. 1–7.

*Rawert, Peter*

Auskunftsrechte der Stifter einer  
Treuhandsstiftung gegenüber dem  
Treuhänder. Anmerkung zu OLG  
Naumburg, Beschl. v. 23.9.2013 – 1 W  
28/13. In: npoR 2014, S. 132–133.

*Rawert, Peter*

Eine fiduziarische (unselbstständige)  
Stiftung ist im Verwaltungsprozess  
nicht beteiligungsfähig. Anmerkung zu  
BVerwG, Urt. v. 6.4.2014 – 8 C 23.12.  
In: npoR 2014, S. 245.

*Rawert, Peter*

Stifterwille und Privatautonomie. In:  
Jakob, Dominique/von Orelli, Lukas  
(Hrsg.), Der Stifterwille: Ein  
Phänomen zwischen Vergangenheit,  
Gegenwart und Ewigkeit, Bern 2014,  
S. 103–123.

- Rawert, Peter* So vererbt man heute. Rez. zu Dutta, Anatol, „Warum Erbrecht?“ Das Vermögensrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtung. In: FAZ v. 10.9.2014, S. 10.
- Reheul, Anne-Mie/ Van Caneghem, Tom/ Verbruggen, Sandra* Financial Reporting Lags in the Non-profit Sector. An Empirical Analysis. In: Voluntas 2014, S. 352–377.
- Reuber, Hans-Georg* Die Besteuerung der Vereine. Loseblattwerk in 3 Ordnern. 2. Auflage, Stuttgart 2014.
- Richter, Andreas* Kommentierung der §§ 12, 13, 39-41. In: von Campenhausen, Axel/Richter, Andreas (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Auflage, München 2014.
- Richtsfeld, Stefan* Pflichtverletzungen und Leistungsstörungen bei Sportsponsoringverträgen. In: Causa Sport 2014, S. 143–153.
- Riemer, Hans Michael* Vereinsinternes Verfahren bei Vereinsstrafen. In: Causa Sport 2014, S. 296–298.
- Ritter, Gabriele* Erwerb von Immobilien. In diesen Fällen sind Stiftungen von der Grunderwerbsteuer befreit. In: SB 2014, S. 3–6.
- Ritter, Gabriele* BFH zur Ertragsbesteuerung von Zytostatika. In: SB 2014, S. 27–30.
- Ritter, Gabriele* Die Stiftung im Konzern. In: SB 2014,

S. 35–38.

- Ritter, Gabriele*      Finanzministerium muss Turnierbridge als gemeinnützig anerkennen. In: SB 2014, S. 47–50.
- Ritter, Gabriele*      Schwierige Abgrenzung: Beteiligung einer Stiftung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. In: SB 2014, S. 54–58.
- Ritter, Gabriele*      Richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 18 UStG. In: SB 2014, S. 106–108.
- Ritter, Gabriele*      Rechtsprechung geändert: auch die mittelbare Leistungserbringung kann gemeinnützig sein. In: SB 2014, S. 109–112.
- Ritter, Gabriele*      Urteil des EuGH zur Umsatzbesteuerung von Zytostatikaliefernungen. In: SB 2014, S. 75–78.
- Ritter, Gabriele*      EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug und zur umsatzsteuerlichen Organschaft. In: SB 2014, S. 65–69.
- Ritter, Gabriele*      Gemeinschaftsbetrieb: Eine Alternative zur Personalgestellung? In: SB 2014, S. 87–91.
- Ritter, Gabriele*      Compliance im Nonprofit-Bereich. Hilfreiche Unterstützung oder Modeerscheinung? In: S&S 3/2014, Rote Seiten.
- Ritter, Gabriele*      Compliance: Ein Thema für

	Stiftungen? In: SB 2014, S. 176–179.
<i>Ritter, Gabriele</i>	Umsatzsteuerfreiheit von Pflegeleistungen. In: SB 2014, S. 152– 158.
<i>Ritter, Gabriele</i>	Mangels Gemeinnützigkeit: Auftragsforschung unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz. In: SB 2014, S. 143–145.
<i>Ritter, Gabriele</i>	Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden: Umsatzschlüssel auf dem Vormarsch. In: SB 2014, S. 135– 139.
<i>Ritter, Gabriele</i>	BFH zur Steuerbarkeit wiederkehrender Bezüge. In: SB 2014, S. 203–204.
<i>Ritter, Gabriele</i>	Gemeinnützigkeit: Steuerliche Beurteilung von Beschäftigungsgesellschaften. In: SB 2014, S. 211–217.
<i>Ritter, Gabriele</i>	Museumsführer als freier Mitarbeiter sozialversicherungs-pflichtig? In: SB 2014, S. 193–198.
<i>Ritter, Gabriele</i>	Neufassung des § 4 Nr.18 UStG. In: SB 2014, S. 227–229.
<i>Ritter, Gabriele</i>	NPOs im Fokus der Finanzverwaltung. In: SB 2014, S. 234–238.
<i>Ritter, Gabriele/ Gutsche, Jens</i>	Stiftungen in Luxemburg: Luxemburgische Regierung plant wichtige Neuerungen. In: SB 2014, S.

189–192.

- Röcken, Michael* Beschwerde gegen die Aussetzung eines Vereinsregisterverfahrens/Stimmverbot für ein Vereinsmitglied bei der Abstimmung über seinen Ausschluss/Verwirkungseinwand gegen eine Feststellungsklage. Anm. zu KG Berlin, Beschl. v. 03.03.2014 – 12 W 73/13. In: ZStV 2014, S. 146–150.
- Röcken, Michael* Vereinsrecht kompakt. In: npoR 2014, S. 24–27; 115–118; 231–234; 323–326.
- Röcken, Michael* Entwicklung des Vereinsrechts. In: MDR 2014, S. 879–883.
- Röcken, Michael* Der Rücktritt des Vorstandes. In: ZStV 2014, S. 236–240.
- Ronovska, Katerina* Foundations in the Czech Republic: Yesterday, Today and Tomorrow. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 35–49.
- Rott, Eberhard* Damit die Erbschaft nicht zum Risiko wird. Testamentsvollstreckung und andere Vorkehrungen bei letztwilligen Zuwendungen an Stiftungen. In: S&S 1/2014, S. 36–37.
- Salamon, Lester M.* New Frontiers of Philanthropy. A Guide to the New Tools and Actors Reshaping Global Philanthropy and Social Investing. New York 2014.



- Salamon, Lester M.* Leverage for Good. An Introduction to the New Frontiers of Philanthropy and Social Investment. Oxford 2014.
- Sandberg, Berit* Nackte Kaiser retten die Welt – Philantropkapitalismus. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 63–80.
- Sassen, Remmer/ Führer, Ira/ Behrmann, Maximilian* Aktuelle nationale und internationale Entwicklungen zur Rechnungslegung von Stiftungen. In: BB 2014, S. 619–622.
- Sauer, Jörg/ Wägele, Sabrina V.* BMF-Schreiben vom 15.9.14: Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung. In: SB 2014, S. 223–226.
- Savelkoul, Michael/ Gesthuizen, Maurice/ Scheepers, Peer* The Impact of Ethnic Diversity on Participation in European Voluntary Organizations: Direct and Indirect Pathways. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 1070–1094.
- Schacherbauer, Peter* Beherrschender Einfluss im deutschen Profi-Fußball aus vereinsrechtlicher Sicht – am Fall RasenBallSport Leipzig eV. In: SpuRT 2014, S. 143–148.
- Schauhoff, Stephan* Wie international ist das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht? In: KSzW 2014, S. 168–172.
- Scheck, Barbara/ Höchstädter, Anna* Die Revolution der Sozial-Finanzierung. Wie Social Impact

- Katharina* Bonds die Staatskassen schonen. In: Forum Nachhaltig Wirtschaften 2014, S. 116–118.
- Scheffer, Simone* Altersversorgung von Ordensmitgliedern aus steuerrechtlicher Sicht. In: ZStV 2014, S. 154–156.
- Schelzke, Ricarda  
Christine* Strafbarkeitsrisiken in kommunalen Spitzenverbänden. In: npoR 2014, S. 22–24.
- Scherrer, Urs/ Muresan,  
Remus/ Ludwig, Kai* Sportrecht. Eine Begriffserläuterung. 3. Auflage, Zürich 2014.
- Schiffer, Jan* Unternehmensnachfolge mit Stiftungen. Zugleich eine Rezension von Brandmüller/Klinger: Unternehmensverbundene Stiftungen. In: ZErB 2014, S. 337–343.
- Schiffer, Jan/ Glaser,  
Holger* Praxisfragen zu Zustiftung und Spenden. In: SB 2014, S. 230–233.
- Schiffers, Joachim* Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft: Besteuerung als BgA, Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer. In: DStZ 2014, S. 675–688.
- Schindler, Frank* Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht. In: npoR 2014, S. 8–17.

- Schmidt, Andreas*      Wie gut kehren alte Besen? Ist der Verein eine überholte Organisationsform für moderne Dienstleistungen? In: ZStV 2014, S. 233–236.
- Schmidt-Kessel, Martin*      Principles of European Law: Donation. München 2014.
- Schmitz, Martin*      Entdecken Sie Sparpotenziale. Serie Umsatzsteuer für Stiftungen (Teil 2) – die Ausgabenseite: 19 oder 7 Prozent bezahlen? In: StiftungsWelt 2014, S. 86–87.
- Schmitz, Martin/ Möser, Christian*      Einfluss von Zuwendungen auf den Vorsteuerabzug. Anm. zu FG München, Urt. v. 18.09.2014 – 3 K 2796/11. In: MwStR 2014, S. 503–508.
- Schober, Christian/ Rauscher, Olivia*      Alle Macht der Wirkungsmessung? In: Zimmer, Annette/ Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 261– 281.
- Scholz, Stephanie*      Soziale Standards im Freihandel – Ein Zwischenruf zur TTIP. In: npoR 2014, S. 321–322.
- Schönfeld, Friedrich von/ Heckmann, Jonas*      Aufbruch, Veränderungsdruck oder Veränderungswille im Dritten Sektor? Bericht über die 14. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts. In: npoR 2014, S. 352– 355.
- Schöpflin, Martin*      Der Gleichbehandlungsgrundsatz im Vereinsrecht. In: ZStV 2014, S. 166–

*Schotenroehr, Harald/  
Bergedick, Christoph*

Die (un)absichtliche GBR.  
Steuerrisiken bei der Zusammenarbeit  
von gemeinnützigen Körperschaften.  
In: S&S 3/2014, S. 28–30.

*Schuh, Sandra*

Gemeinnützige Rechtsträger in Japan  
und Deutschland. Eine  
rechtsvergleichende Studie  
gemeinnütziger Vereine und  
Stiftungen. Tübingen 2014.

*Schüler-Täsch, Sandy*

Reiseleistungen an Schulen,  
Universitäten und Vereine. Anm. zu  
BFH, Urt. v. 21.11.2013 – V R 11/11.  
In: MwStR 2014, S. 341.

*Schulte, Ulrich/ Buttgereit,  
Heike*

Fiktive Ertragsbesteuerung von  
Leistungsbeziehungen zwischen  
verbundenen gemeinnützigen  
Körperschaften. Replik zu Kümpel, FR  
2014, 51. In: FR 2014, S. 509–512.

*Schulz-Nieswandt, Frank*

M.A.U.S.S. spielen! Die Gabe im  
multi-disziplinären Blick. Über den  
zentralen anthropologischen Baustein  
der Reziprozität und Mutualität als  
kulturgrammatische Prinzipien der  
genossenschaftlichen Gestalt. In: ZögU  
2014, S. 112– 127.

*Schulz-Nieswandt, Frank*

Neuere Literatur im thematischen, aber  
auch epistemischen Kontext der Frage  
nach den Spielräumen kommunalen  
Wirtschaftens im EU-Binnenmarkt. In:  
ZögU 2014, S. 128– 142.

- Schunk, Martin* Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und § 57 AO. Das BFH-Urteil zur Ausgliederung von Laborbetrieben vom 6. 2. 2013. In: DStR 2014, S. 934–938.
- Schurr, Francesco A.* The Foundation Governance under Liechtenstein Foundation Law. In: Prele, Chiara (Hrsg.), *Developments in Foundation Law in Europe*, Berlin 2014, S. 175–192.
- Schurr, Francesco A. (Hrsg.)* Trusts in the Principality of Liechtenstein and Similar Jurisdictions. Aspects of Wealth Protection, Beneficiaries' Rights and International Law. Wien/Baden-Baden 2014.
- Seifert, Achim* Zur Verschwiegenheitspflicht von Organmitgliedern in Stiftungen – eine Skizze. In: ZStV 2014, S. 41–48.
- Seitz, Walter* Ist es rechtlich möglich, zur Mitgliederversammlung eines Vereins mit E-Mail einzuladen? In: SpuRt 2014, S. 58–59.
- Shier, Micheal L./ Handy, Femida* Research Trends in Nonprofit Graduate Studies: A Growing Interdisciplinary Field. In: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 2014, S. 812–831.
- Simic, Zana/ Predovic, Fiona* Managerialismus und Hybridisierung von NPOs – Veränderungen und Folgen. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), *Forschung zu*

Zivilgesellschaft, NPOs und  
Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden  
2014, S. 357–369.

*Simsa, Ruth*

“Drifting apart”? Unterschiedliche  
Handlungslogiken von formalisierten  
und nichtformalisierten  
zivilgesellschaftlichen Akteuren. In:  
Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.),  
Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs  
und Engagement, Quo vadis?,  
Wiesbaden 2014, S. 181–195.

*Simsa, Ruth/ Zimmer,  
Annette*

Quo vadis? In: Zimmer,  
Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.),  
Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs  
und Engagement, Quo vadis?,  
Wiesbaden 2014, S. 11–37.

*Singbartl, Jan/ Dziwis,  
Thomas*

Nach dem Spiel ist vor dem Spiel:  
Einführung in das Sportrecht am  
Beispiel des Fußballs. In: JA 2014, S.  
407– 412.

*Sippel, Hanns-Jörg*

Stiftung Mitarbeit: Bürgerbeteiligung  
und Demokratieentwicklung. In:  
Forschungsjournal Soziale  
Bewegungen 2/2014, S. 19–41.

*Smith, Susie*

Articles 74 to 77 of the 2014 Public  
Procurement Directive. The New  
“Light Regime” for Social, Health and  
Other Services and a New Category of  
Reserved Contracts for Certain Social,  
Health and Cultural Services Contracts.  
In: Public Procurement Law Review  
2014, S. 159–187.

*Spiegel, Harald* Die Umschichtungsrücklage. Ihr Wandel im Steuer-, Stiftungs-, und Bilanzrecht. In: S&S 2/2014, S. 24–25.

*Spitaler, Stefan/ Schröder, Friedrich* Gemeinnützigkeitsrecht: Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung (Teil I). In: DStR 2014, S. 2144–2151.

*Spitaler, Stefan/ Schröder, Friedrich* Gemeinnützigkeitsrecht: Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung (Teil II). In: DStR 2014, S. 2194–2198.

*Stahl, Silvana* Integration steuerlicher Rücklagen gemäß § 62 AO in eine zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung als geeigneter Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. In: ZögU 2014, S. 169–183.

*Steils, Jan* Die Stiftung auf Zeit und die Verbrauchsstiftung. Unter besonderer Berücksichtigung der Anerkennungsvoraussetzungen des § 80 Abs. 2 BGB. Frankfurt 2014.

*Steinhauff, Dieter* Ehrenamtliche Vorstandstätigkeit für Versorgungswerk als Leistung öffentlicher Dienste i.S.d. § 3 Nr. 12 S. 2 EStG. In: jurisPR-SteuerR 1/2014, Anm. 2.

*Sterzinger, Christian* Ermäßigter Steuersatz für Integrationsprojekte und Werk-stätten

- für behinderte Menschen. In: UR 2014, S. 381–388.
- Stevens, Ed* 11th International Conference of the International Society for Third-Sector Research. Hosted by the University of Muenster. Münster 2014.
- Strachwitz, Rupert Graf* Worum geht es beim ADAC? Ein Zwischenbericht. In: npoR 2014, S. 224–227.
- Strachwitz, Rupert Graf* Was ist gemeinnützig? Überlegungen zu einer Novellierung des § 52 AO. In: npoR 2014, S. 306–309.
- Strachwitz, Rupert Graf* Wie viele Gönner braucht der Staat? In: Politik&Kultur 2/2014, S. 7.
- Strachwitz, Rupert Graf* Wer kontrolliert wen im bürgerschaftlichen Engagement? In: Scheinwerfer (Transparency Deutschland) 60/2014, S. 5.
- Strachwitz, Rupert Graf* Zivilgesellschaftliche Organisation Kirche? In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 149–162.
- Strachwitz, Rupert Graf/  
Bunge, Gerit Mia* Grenzüberschreitende Philantrophie: Ein Zukunftsthema. Die Entwicklung des Netzwerks Transnational Giving Europe. In: ZStV 2014, S. 192–194.
- Strahl, Martin* Gestaltungsmöglichkeiten für gemeinnützige Körperschaften und



Vermögensmassen. In: kösdi 2014, S. 175–192.

*Strahl, Martin*

Die Besteuerung von privaten und öffentlichen Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weite-meyer, Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2013/2014, Hamburg 2014, S. 63–92.

*Streufert, Christine*

Strafrechtlicher Vermögensschutz in Stiftungen. Eine grenzüberschreitende Betrachtung. Hamburg 2014.

*Stride, Helen/ Higgs, Malcolm*

An Investigation Into the Relationship Between Values and Commitment: A Study of Staff in the U.K. Charity Sector. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2014, S. 455– 479.

*Strieder, Christian*

Der Bestand von Fußballübertragungsrechten in der Insolvenz und deren Ertragssicherung durch Hedging. Frankfurt a.M. 2014.

*Strünck, Christoph*

Gibt es ein Recht auf Gemeinwohl? Öffentliche Interessen im Blickwinkel von Rechts- und Politikwissenschaft. Wiesbaden 2014.

*Suda, Yuko*

Changing Relationships Between Nonprofit and For-profit Human Service Organizations Under the Long-Term Care System in Japan. In: Voluntas 2014, S. 1235–1261.

- Tabatt-Hirschfeldt, Andrea* Öffentliche und Soziale Steuerung – Public Management und Sozialmanagement im Diskurs. Baden-Baden 2014.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Haftung des Vorstands für Spekulationsgeschäfte. In: SB 2014, S. 31–34.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Mitverschulden des Kuratoriums für Spekulationsgeschäfte des Vorstands. In: SB 2014, S. 51–53.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Unterliegen unselbständige Familienstiftungen der Ersatz-erbschaftsteuerpflicht? Zugleich eine Betrachtung des Begriffs “Stiftung” im Steuerrecht. In: ZEV 2014, S. 14–21.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Die Ewigkeitsperspektive. Vermögensverwaltung als fortwährende Gratwanderung zwischen Skylla und Charybdis. In: S&S 2/2014, S. 26–27.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Familienstiftungen gegen Finanzverwaltung. 2:0 vor der Verlängerung. In: SB 2014, S. 146–151.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Die “Umwandlung” des e.V. in eine Stiftung. In: SB 2014, S. 205–210.
- Theuvsen, Ludwig* Alle Macht den Stakeholdern? Das Management von Anspruchsgruppen in zivilgesellschaftlichen Organisationen. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft,

NPOs und Engagement, Quo vadis?,  
Wiesbaden 2014, S. 245–259.

*Thomsen, Steen*

Comparative Corporate Governance of  
Non-Profit Organizations. In: ECFR  
2014, S. 15–30.

*Uhl, Matthias*

Der Wille des Stifters zwischen  
privatautonomer Willkürfreiheit und  
Laplace'schem Dämon. Bericht über  
das Symposium des Europäischen  
Instituts für Rechtspsychologie der  
Universität Zürich im Jahr 2014. In:  
PSR 2014, S. 43–45.

*Ullrich, Norbert*

Der Vereins- und Parteiausschluss aus  
politisch-inhaltlichen Gründen. In: JZ  
2014, S. 1084–1091.

*Valletta, Giacomo*

Health, fairness and taxation. In: Social  
Choice and Welfare 2014, S. 101–140.

*Van Oosting, Mareike*

Stiftungen als Anwälte der  
Zivilgesellschaft – Ideal oder  
Wirklichkeit? In: Opusculum 72/2014.

*Velichkova, Ralitsa*

Foundation Law in Bulgaria. In: Prele,  
Chiara (Hrsg.), Developments in  
Foundation Law in Europe, Berlin  
2014, S. 19–34.

*Verschuere, Bram/ De  
Corte, Joris*

The Impact of Public Resource  
Dependence on the Autonomy of NPOs  
in Their Strategic Decision Making. In:  
Nonprofit and Voluntary Sector  
Quarterly 2014, S. 293– 313.

- Vetter, Michael*                      Stufenzinsanleihe: Von der  
“Zinstreppe” profitieren. In: SB 2014,  
S. 159–160.
- Vetter, Michael*                      Stock-Picking – Selektive Aktienkäufe.  
In: SB 2014, S. 199–200.
- Vetter, Michael*                      Bankanleihen: Als langfristige Anlage  
des Stiftungsvermögen durchaus  
attraktiv. In: SB 2014, S. 239– 240.
- Vielhaber, Ralf*                      Stiftungsmanagement 2014: Große  
Leistung für kleines Geld. In: npoR  
2014, S. 114–115.
- Vochsen, Franz*                      Umsatzsteuerliche Optimierung des  
Neubaus kommunaler Schwimmbäder.  
In: DStZ 2014, S. 530–538.
- Vogel, Wolfram/ Wenzel,  
Axel*                                      Kooperationen unter Beteiligung  
gemeinnütziger Körperschaften. In:  
KSzW 2014, S. 190–196.
- Wackerbeck, Alexander*              Steuerbegünstigung einer kommunalen  
Eigengesellschaft (Rettungsdienst) als  
gemeinnützig – Steuerbefreiung für  
Einrichtungen der Wohlfahrtspflege –  
Anwendbarkeit der  
Gemeinnützigkeitsbestimmungen auf  
die öffentliche Hand. Anm. zu BFH,  
Urt. v. 27.11.2014 – I R 17/12. In:  
ZStV 2014, S. 218–222.
- Wäger, Christoph*                      Umsatzsteuerfreie Unterrichtsleistung.  
Anm. zu BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R  
3/13. In: BFH-PR 2014, S. 270–271.
- Wäger, Christoph*                      Steuerbare Leistungen eines

- Sportvereins. Anm. zu BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13. In: BFH/PR 2014, S. 351– 353.
- Wäger, Christoph* Sportvereine in der Umsatzsteuer: Steuerbare, steuerfreie und steuerermäßigte Umsätze. In: DStR 2014, S. 1517– 1526.
- Wäger, Christoph* Umsatzsteuerfreier Schwimmunterricht. Anm. zu BFH, Urt. v. 5.6.2014 – V R 19/13. In: BFH/PR 2014, S. 401–402.
- Wagner, Antonin* Good Governance: A Radical and Normative Approach to Nonprofit Management. In: Voluntas 2014, S. 797–817.
- Wagner, Klaus J.* Einkünfte eines Fußball-Schiedsrichters unterliegen nicht der GewSt. Anm. zu FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 18.7.2014 – 1 K 2552/11. In: EFG 2014, S. 2065–2069.
- Walk, Heike* Veränderungen lokaler Governance. In: Zimmer, Annette/ Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 209– 227.
- Walk, Marlene/  
Schinnenburg, Heike/  
Handy, Femida* Missing in Action: Strategic Human Resource Management in German Nonprofits. In: Voluntas 2014, S. 991– 1021.
- Walker, Wolf-Dietrich* Verschuldensunabhängige Verbandssanktionen gegen

- Sportvereine für  
Zuschauerausschreitungen. In: NJW  
2014, S. 119–124.
- Walker, Wolf-Dietrich* Die zivilrechtliche Haftung des  
Fußballspielers und seines Vereins für  
Verletzungen eines Gegenspielers. In:  
Dencker, Friedrich/Galke,  
Gregor/Voßkuhle, Andreas (Hrsg.),  
Festschrift für Klaus Tolksdorf zum 65.  
Geburtstag, Köln 2014, S. 143–153.
- Wallman Lundasen,  
Susanne* Voluntary Associations Within the  
Local Political Context: How  
Characteristics of the Organizations  
and the Local Governments Influence  
Perceptions of Success. In: *Voluntas*  
2014, S. 1041–1061.
- Wandel, Jürgen/  
Valentinov, Vladislav* The Nonprofit Catallaxy: An Austrian  
Economics Perspective on the  
Nonprofit Sector. In: *Voluntas* 2014, S.  
138–149.
- Wang, Lili/ Ashcraft,  
Robert F.* Organizational Commitment and  
Involvement: Explaining the Decision  
to Give to Associations. In: *Nonprofit  
and Voluntary Sector Quarterly* 2014,  
S. 61S–83S.
- Weber, Iris Janina* Die gemeinnützige Aktiengesellschaft.  
Hamburg 2014.
- Weber, Oliver* Dynamische Stop-Loss-  
Verkaufsaufträge. In: *SB* 2014, S. 140.
- Weber, Oliver* Aktienanleihen: Zwischen Rente und  
Aktie. In: *SB* 2014, S. 218–220.

<i>Weber, Winfried W.</i>	Einführung in das Management von Non-Profit-Organisationen. Göttingen 2014.
<i>Wegener, Bernhard W. (Hrsg.)</i>	Europäische Querschnittpolitiken. Baden-Baden/Zürich/St. Gallen/Wien 2014.
<i>Wegner, Carsten</i>	Spendenhaftung eines Fußballvereins wegen unrichtiger Spendenbescheinigungen. In: SB 2014, S. 104–105.
<i>Weidmann, Christina/ Kohlhepp, Ralf</i>	Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht 2013 – Entscheidungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs. In: DStR 2014, S. 1197–1207.
<i>Weinert, Kim D.</i>	Kerry O'Halloran, The Profits of Charity. In: Voluntas 2014, S. 270–272.
<i>Weisheit, Martina</i>	Die Stiftung als RETT-Blocker. In: SB 2014, S. 7–9.
<i>Weisheit, Martina</i>	Keine Änderung des bestandskräftigen Bescheids bei nachträglicher Zuwendungsbestätigung. In: SB 2014, S. 23–26.
<i>Weisheit, Martina</i>	Neuer AEAO: Das ist für Stiftungen wichtig. In: SB 2014, S. 42–46.
<i>Weisheit, Martina</i>	Keine Beiladung eines Stiftungsorgans bei fehlender subjektiv-öffentlicher Rechtsposition. In: SB 2014, S. 83–86.

- Weisheit, Martina* Keine Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei Vermögensverwaltung? In: SB 2014, S. 165–169.
- Weisheit, Martina* Neues zur Kapitalausstattung von Kapitalgesellschaften und Stiftungen. In: SB 2014, S. 131–134.
- Weitemeyer, Birgit* Resolved and Still Unresolved Problems in German Foundation Law. In: Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in Foundation Law in Europe, Berlin 2014, S. 87–109.
- Weitemeyer, Birgit* Eine neue Gemeinnützigkeit? Organisations- und Rechts-formen von Nonprofit-Organisationen. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden 2014, S. 41–62.
- Weitemeyer, Birgit/ Vogt, Benedikt* Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs. In: NZG 2014, S. 12–16.
- Weller, Michael* Elektronische Leseplätze in Bibliotheken, Museen, Archiven und ähnlichen Einrichtungen. Anm. zu EuGH, Urt. v. 11.9.2014 – C-117/13. In: jurisPR-ITR 23/2014, Anm. 5.
- Wenzler, Hariolf* Reicht anstiften? Sieben Stiftungssünden, die man als Stifter vermeiden sollte. In: npoR 2014, S. 309–312.



- Werner, Almuth* Organisationen auf Vermögensbasis – Stiftungen im Fokus von Rechtswissenschaft und Gesetzgebung. In: KSzW 2014, S. 147–157.
- Werner, Almuth* Unselbständige Stiftung von Todes wegen – Bestimmtheit der Vorgaben für die Auswahl des Stiftungsträgers durch den Testamentsvollstrecker. Anm. zu OLG München, Beschl. v. 28.05.2014 – 31 Wx 144/13. In: ZStV 2014, S. 142–146.
- Werner, Almuth* Umsatzsteuerrechtlicher Behandlung des Sponsorings aus Sicht der Sponsoren. Anm. zu BMF, Schr. v. 25.7.2014 – IV D 2 - S 7100/08/10007 :003. In: ZStV 2014, S. 187–188.
- Werner, Almuth* Umsatzsteuer/Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen im Zusammenhang mit steuerfreien Seminaren. Anm. zu BMF, Schr. v. 29.4.2014 – IV D 2 – S 7242-a/12/10001. In: ZStV 2014, S. 182–184.
- Werner, Olaf* Zur rechtlichen Verselbständigung einer fiduziarischen in eine rechtsfähige Stiftung. Anmerkung zu OLG Oldenburg, Urt. v. 20.9.2013 – 11 U 26/13. In: ZStV 2014, S. 63–66.
- Werner, Rüdiger* Die Familienheimstiftung als Instrument der Asset Protection. In: ZEV 2014, S. 66–72.

- Wicker, Pamela/ Breuer, Christoph* Examining the Financial Condition of Sport Governing Bodies. The Effects of Revenue Diversification and Organizational Success Factors. In: *Voluntas* 2014, S. 929– 948.
- Widmann, Werner* Aktuelle Bestandsaufnahme zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. In: *DStZ* 2014, S. 147–154.
- Wiggen, Janicke* Directive 2014/24/EU: The New Provision on Co-operation in the Public Sector. In: *Public Procurement Law Review* 2014, S. 83–93.
- Wilde, Gabriele* Zivilgesellschaftsforschung aus Geschlechterperspektive. In: Zimmer, Annette/Simsa, Ruth (Hrsg.), *Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement, Quo vadis?*, Wiesbaden 2014, S. 209–227.
- Willems, Jurgen/ Boenigk, Silke/ Jegers, Marc* Seven Trade-offs in Measuring Nonprofit Performance and Effectiveness. In: *Voluntas* 2014, S. 1648–1670.
- Wolff, Reinmar* Ein passendes Rechtskleid für kleinkooperative Vereinigungen? – Zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weite-meyer, Birgit (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook 2013/2014*,

Hamburg 2014, S. 19–40.

- Woodyard, Ann/ Grable, John*      Doing Good and Feeling Well: Exploring the Relationship Between Charitable Activity and Perceived Personal Wellness. In: *Voluntas* 2014, S. 905–928.
- Wrann, Christina/ Zollner, Johannes*      Überblick über die höchstgerichtlichen Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2013. In: *PSR* 2014, S. 66–72.
- Wrede, Kathrin*      Aktuelle Verfügungen und Urteile. In: *StiftungsWelt* 1/2014, S. 94–95.
- Wrzesinski, Tobias*      Fußball stiftet Zukunft – Eine Bestandsaufnahme der Fußball-Stiftungen in Deutschland. In: *ZStV* 2014, S. 66–71.
- Wüst, Christian*      Vorsteuerabzugsberechtigung eines nicht gemeinnützigen Vereins mit wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Zweckverfolgung. Anmerkung zu FG München, Urt. v. 18.9.2013 – 3 K 2796/11. In: *MwStR* 2014, S. 313–316.
- Wüst, Christian*      Umsatzsteuerfreier Schwimmunterricht. Anm. zu BFH, Urt. v. 5.6.2014 – V R 19/13. In: *MwStR* 2014, S. 689–692.
- Wymer, Walter/ McDonald, Katie/ Scaife, Wendy*      Effects of Corporate Support of a Charity on Public Perceptions of the Charity. In: *Voluntas* 2014, S. 1388–1416.

- Wystrcil, Markus* Die Besteuerung von  
Destinatärleistungen privatnütziger  
Stiftungen. Eine grundsätzliche  
Untersuchung anhand des allgemeinen  
Gleichbehandlungsgrundsatzes gem.  
Art. 3 Abs. 1 GG. Berlin 2014.
- Yoshioka, Takayuki* Representational Roles of Nonprofit  
Advocacy Organizations in the United  
States. In: *Voluntas* 2014, S. 1062–  
1090.
- Zanbar, Lea/ Itzhaky, Haya* The Contribution of Macro-  
intervention Social Workers to the  
Success of Volunteer Community  
Activists. In: *Voluntas* 2014, S. 92–  
108.
- Zenkner, Sabine* Richtlinienkonforme enge Auslegung  
des § 4 Nr. 18 UStG. Anmerkung zu  
BFH, Urt. v. 21.08.2013 - V R 13/12.  
In: *MwStR* 2014, S. 96–99.
- Zenkner, Sabine* Voraussetzung einer Berufung auf Art.  
132 Abs. 1 buchst. g MwStSytRL (eng  
mit der Sozialfürsorge verbundene  
Tätigkeiten). Anm. zu BFH, Urt. v.  
8.8.2013 - V R 8/12. In: *MwStR* 2014,  
S. 214–214.
- Zenkner, Sabine* Umsatzsteuerpflicht einer Yogaschule:  
Abgrenzung von reiner  
Freizeitgestaltung. Anm. zu FG  
Düsseldorf, Urt. v. 13.11.2013 – 5 K  
2434/09 U. In: *MwStR* 2014, S. 373–  
376.
- Zenkner, Sabine* Umsatzsteuerfreie

Unterrichtsleistungen privater Lehrer.  
Anm. zu BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R  
3/13. In: MwStR 2014, S. 511–514.

*Zimmer, Annette*

Money makes the world go round!  
Ökonomisierung und die Folgen für  
NPOs. In: Zimmer, Annette/Simsa,  
Ruth (Hrsg.), Forschung zu  
Zivilgesellschaft, NPOs und  
Engagement, Quo vadis?, Wiesbaden  
2014, S. 163–180.

*Zimmer, Annette/ Simsa,  
Ruth (Hrsg.)*

Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs  
und Engagement. Quo vadis?  
Wiesbaden 2014.

*Zimmermann, André/  
Schulz, Sebastian*

Kündigungsschutzklage eines  
Profifußballtrainers. In: JurisPR-ArbR  
7/2014, Anm. 4.

*Zollner, Johannes*

Foundations in Austria: The Law of  
Public and Private Foundations. In:  
Prele, Chiara (Hrsg.), Developments in  
Foundation Law in Europe, Berlin  
2014, S. 1–18.

*Zott, Christine/ Geber,  
Frederic*

Rote Karte für Jedermann? – die Frage  
nach dem Adressaten der polizeilichen  
Spezialbefugnis des Platzverweises. In:  
JA 2014, S. 328–333.

*Zuck, Rüdiger*

Die DOSB-Athletenvereinbarung  
Sotschi 2014, verfassungsrechtlich  
betrachtet. In: SpuRt 2014, S. 5–10.

*Zuck, Rüdiger*

Wider die Kriminalisierung des Sports.  
In: NJW 2014, S. 276–281.

*Zwirner, Christian*

BMF: Elektronische Übermittlung von  
Bilanzen sowie Gewinn- und  
Verlustrechnungen nach § 5 EStG (“E-  
Bilanz”) – Übermittlungspflichten für  
steuerbegünstigte Körperschaften.  
BMF, Schreiben vom 19.12.2013 – IV  
C 6 - S 2133-b/11/10009 :004. In: BB  
2014, S. 242.

- 
- \* Da der Begriff „Non-Profit-Recht“ in der deutschen Rechtswissenschaft nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs-, Vereins-, Genossenschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ausgewählte Werke aus benachbarten Disziplinen werden ebenfalls aufgenommen. Werke mehrerer Herausgeber werden unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt. Für Österreich und die Schweiz findet sich eine eigene Auswahlbibliographie im Anschluss an den jeweiligen Länderbericht.

## Autorenverzeichnis

- |   |  |
|---|--|
| Prof. Dr. <i>Thomas Adam</i>                        | The University of Texas at Arlington<br>Department of History<br>Box 19529<br>Arlington<br>TX 76019-0529<br>USA  |
| <i>Christoph Bergedick</i>                          | HSMV – Hansen Schotenroehr Müller<br>Voets<br>Partnerschaftsgesellschaft mbB<br>Wirtschaftsprüfungsgesellschaft<br>Steuerberatungsgesellschaft<br>Grafenberger Allee 87<br>40237 Düsseldorf          |
| Prof. Dr. <i>Reiner-Peter Doll</i>                  | Wirtschaftsprüfer, Steuerberater<br>FALK & Co<br>Maximiliansplatz 10<br>80333 München  |
| Prof. Dr. <i>Anatol Dutta</i> ,<br>M. Jur. (Oxford) | Universität Regensburg<br>Fakultät für Rechtswissenschaft<br>Lehrstuhl für Bürgerliches Recht,<br>Internationales<br>Privatrecht und Rechtsvergleichung<br>Universitätsstraße 31<br>93053 Regensburg |
| Professor Dr. <i>Florian<br/>Haase</i> , M.I.Tax    | Rödl & Partner<br>Kehrwieder 9<br>20457 Hamburg  |

Univ.-Prof. Dr. <i>Susanne Kalss</i> , LL.M. (Florenz)	Wirtschaftsuniversität Wien Institut für Zivil- und Unternehmensrecht Welthandelsplatz 1 A-1020 Wien ÖSTERREICH
<i>Florian Kamp</i>	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
Dr. <i>Nils Krause</i> , LL.M. (Durham)	DLA Piper UK LLP Jungfernstieg 7 20354 Hamburg
<i>Petr Lavický</i>	Faculty of Law, Masaryk University Dpt. of Civil Law Veveří 70 611 80 Brno TSCHECHIEN
Dr. <i>Kateřina Ronovská</i>	Faculty of Law, Masaryk University Dpt. of Civil Law Veveří 70 611 80 Brno TSCHECHIEN
Prof. Dr. <i>Berit Sandberg</i>	Hochschule für Technik und Wirtschaft Berlin Fachbereich Wirtschafts- und Rechtswissenschaften



Public und Nonprofit-Management  
Treskowallee 8 |  
10318 Berlin

Dr. *Harald Schotenroehr* HSMV – Hansen Schotenroehr Müller  
Voets  
Partnerschaftsgesellschaft mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Grafenberger Allee 87  
40237 Düsseldorf

PD Dr. *Ulrich Segna* EBS Universität für Wirtschaft und  
Recht  
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht,  
Handels- und  
Wirtschaftsrecht, Recht der Non-Profit-  
Organisationen  
Gustav-Stresemann-Ring 3  
65189 Wiesbaden  
(ab 1.10.2015)

Univ.-Prof. Dr. *Johannes  
Zollner* Karl-Franzens-Universität Graz  
Institut für Österreichisches und  
Internationales  
Unternehmens- und Wirtschaftsrecht  
Universitätsstraße 15  
A-8010 Graz  
ÖSTERREICH